

**Die Wahl des Abschlußprüfers
durch die Hauptversammlung**

Walter Städele

DIE WAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS DURCH DIE HAUPTVERSAMMLUNG

(Die Wahl des Abschlußprüfers nach dem derzeit geltenden Aktienrecht
und die Möglichkeiten der Neugestaltung bei der Aktienrechtsreform)

Inaugural — Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt
von Walter Städele
1958

Referent: Prof. Dr. O. Hintner

Korreferent: Prof. Dr. L. Beckmann

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Februar 1959

(Schlußberatung)

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
Einleitung	
Geschichtliche Entwicklung der AG bis zur Einführung der Pflichtprüfung	9
Hauptteil	
I. Vorschriften des Aktiengesetzes betreffend die Wahl des Abschlußprüfers	13
1. Gegenüberstellung der Notverordnung und des Aktiengesetzes	13
2. Die Hauptversammlung der AG	13
3. Gesetzliche Vorschriften über die Wahl des Abschlußprüfers	14
a) Die Hauptversammlung und ihre Einberufung	14
b) Stimmrecht in der Hauptversammlung	15
c) Kann bei der Wahl des Abschlußprüfers jeder durch eine Aktie Legitimierte mitstimmen?	17
d) Wer kann als Abschlußprüfer gewählt werden?	17
e) Vorschlagsrecht	18
f) Niederschrift des Wahlergebnisses	18
g) Protest gegen Hauptversammlungsbeschlüsse, insbesondere gegen die Wahl des Abschlußprüfers	19
h) Bestellung des Abschlußprüfers in der Praxis	20
4. Bestellung des Abschlußprüfers durch das Gericht	20
5. Warum wird die Wahl des Abschlußprüfers in der Hauptversammlung durchgeführt?	21
II. Was wird bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung einer Revision unterzogen?	22
1. Nach der Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer	22
2. Nach dem HGB-Urteil vom 15. 12. 1954	22
III. Der Wirtschaftsprüfer	23
1. Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind als Abschlußprüfer zugelassen	23

2. Die Anforderungen an den Wirtschaftsprüfer	24
a) Zulassungsvoraussetzungen	24
aa) Wirtschaftsprüfer	24
ab) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	25
ac) Zulassungsvoraussetzungen und Wahl des Abschlußprüfers	25
b) Fachprüfung	26
ba) Wirtschaftsprüfer	26
bb) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	26
bc) Fachprüfung des Wirtschaftsprüfers und aktienrechtliche Pflichtprüfung	27
c) Berufsgrundsätze	27
ca) Hauptberuflichkeit	27
cb) Eigenverantwortlichkeit	28
cc) Unabhängigkeit	30
cd) Verschwiegenheit	36
ce) Freiberuflichkeit	37
d) Überwachung der Einhaltung der Berufspflichten	39
IV. Derzeitige Auftragsverteilung	40
1. Einteilung der Abschlußprüfer in Gruppen für die Auswertung der Statistik	40
2. Erläuterungen der Grundlagen und des Aufbaus der Auftragsverteilungsstatistik	42
3. Ergebnis der Auftragsverteilungsstatistik	42
4. Einzelheiten der statistischen Ergebnisse	48
V. Reformbedürftige Tatbestände	59
1. Konsequenzen aus der derzeitigen Auftragsstreuung	59
2. Frage der Unabhängigkeit	61
VI. Reformmöglichkeiten	67
1. Vergleich mit den Regelungen anderer Staaten	67
a) Großbritannien	67
b) USA	68
c) Schweden	68
d) Frankreich	69
e) Niederlande	69
f) Belgien	69
g) Schweiz	69
h) Indien	70
i) Bulgarien	70
k) Lettland	70

2. Reformvorschläge	71
a) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung unter Abschaffung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften .	71
b) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung, wobei in den Organen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nur Berufsangehörige vertreten sein dürfen	71
c) Wechsel der von der Hauptversammlung gewählten Ab- schlußprüfer	73
d) Mandatsverteilung durch eine neu zu schaffende Stelle .	74
e) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung und Genehmigung der Wahl durch ein Wahlprüfungsorgan	76
3. Stellungnahme zu den Reformvorschlägen	77
Nachwort	
Bedeutung der Reformen für die Aktionäre, die Gläubiger und den Kapitalmarkt	79
Aktienrechtliche Abschlußprüfung und Pflichtprüfung der GmbH.	80
Schrifttum	81

Vorwort

Die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung ist einer der Abschnitte des Aktienrechts, der bei der in der Literatur ausgetragenen Diskussion um die Aktienrechtsreform unseres Wissens nicht die ihr zukommende Würdigung erfahren hat. Einen weit größeren Umfang hingegen nahm diese Frage bei den Beratungen über die Berufsordnung für die Wirtschaftsprüfer ein, des Berufsstandes, der - von Ausnahmen abgesehen - allein berechtigt ist, aktienrechtliche Pflichtprüfungen durchzuführen. Anlässlich dieses Zusammentreffens der Diskussion über die Aktienrechtsreform und der Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer erschien es uns zweckmäßig, die Probleme der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung einer Betrachtung zu unterziehen. Dabei sollten nicht nur die Verhältnisse entsprechend dem derzeit geltenden Aktienrecht untersucht werden; es war vielmehr auch unsere Absicht, Mängel aufzuzeigen und Lösungsmöglichkeiten darzustellen, wie sie bei der Aktienrechtsreform in Betracht gezogen werden können und unseres Erachtens zur Erreichung des Zieles, das mittels der aktienrechtlichen Pflichtprüfung verfolgt werden soll, erforderlich sind.

Für wertvolle Anregungen ist der Verfasser seinem hochverehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. O. Hintner, zu besonderem Dank verpflichtet.

Kempton, den 9. Februar 1958

Der Verfasser

Einleitung

Geschichtliche Entwicklung der AG bis zur Einführung der Pflichtprüfung

„Die Aktiengesellschaft ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften“¹⁾. Ob die Handelscompagnien oder die Georgsbank in Genua als die ersten Vorläufer der Aktiengesellschaft anzusehen sind, darüber besteht keine völlige Einigkeit. Hueck²⁾ steht auf dem Standpunkt, daß sich die Rechtsform der Aktiengesellschaft aus den vielfach mit Hoheitsrechten ausgestatteten Handelscompagnien entwickelt hat. Da die Handelscompagnien auf Grund ihrer Hoheitsrechte u. a. Kriege führen, Bündnisse und Handelsverträge schließen durften, ist es verständlich, daß diese Rechtsform der staatlichen Verleihung der Rechtsfähigkeit bedurfte (Oktroisystem.) Die 1. Hälfte des 19. Jahrhunderts brachte den Übergang der Aktiengesellschaft aus dem öffentlichen Recht in die privatrechtliche Sphäre. Die Aktiengesellschaft bleibt zwar weiterhin juristische Person, doch bedarf sie zur Erlangung der Rechtsfähigkeit der staatlichen Konzession (Konzessionssystem). Vor dem code de commerce (1807) gab es keine gesetzliche Regelung für die Aktiengesellschaften. Da in Deutschland eine Reichsgesetzgebung fehlte, wurde das Recht der Aktiengesellschaften in einzelstaatlichen Gesetzen geregelt. Den Anfang macht Preußen mit dem Gesetz über die Eisenbahngesellschaften vom 3. 11. 1838. Den überwiegenden Teil der Aktiengesellschaften bildeten damals die Eisenbahngesellschaften, die zum Bau der Bahnen große Kapitalbeträge benötigten. Fünf Jahre später wurde in Preußen das Gesetz über die Aktiengesellschaften vom 9. 11. 1843 erlassen; es fußte ebenso wie noch das Allgemeine deutsche Handelsgesetzbuch von 1861 auf dem Konzessionssystem. Der sich immer stärker durchsetzende wirtschaftliche Liberalismus führte dann dazu, daß die AG durch das Gesetz vom 11. Juni 1870 von der staatlichen Genehmigung und Aufsicht befreit wurde. Dagegen wurden zum Schutze der Gläubiger und der Aktionäre Normativbestimmungen aufgestellt, die beachtet werden müssen (System der Normativbestimmungen). Die Einhaltung dieser Vorschriften wurde und wird noch heute durch das Registergericht überwacht. Mißstände bei Gründung von Aktiengesellschaften machten eine wesentliche Verschärfung durch die Aktiennovelle vom 18. 6. 1884 erforderlich. Im Zuge der Neufassung des Handelsrechts von 1897 wurde auch das Aktienrecht geändert, ohne daß entscheidende Reformen durchgeführt worden wären.

1) § 1 AktG

2) in „Gesellschaftsrecht“ 3. Auflage, 1951, Seite 106

Nach dem ersten Weltkrieg verbreiteten sich Mißstände im Aktienwesen, die durch die Inflationserscheinungen noch verstärkt wurden. Die Zusammenbrüche von gesamtwirtschaftlich bedeutenden Unternehmen wie der „Frankfurter Allgemeinen Versicherungs-AG“, der „Norddeutschen Wollkämmerlei“, der „Schultheiss Brauerei“ und die Schließung der Schalter der „Danabank“ waren Anlaß zu der „Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie“ vom 19.9.1931, deren erster Teil sich mit den Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien befaßt. Hier wird, nachdem schon in der Aktiennovelle vom 18.6.1884 die Gründungsrevision unter bestimmten Voraussetzungen zur Pflicht gemacht worden war, die Prüfung des Jahresabschlusses aller Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien mit folgendem Gesetzeswortlaut als § 262 a HGB eingeführt: „Der Jahresabschluß der Gesellschaft ist unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen, bevor der Jahresabschluß der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird“⁽¹⁾. Gemäß der „Ersten Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie“ vom 15.12.1931 Artikel 5 haben die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer nur

- „1. Personen, die auf Grund der in der Anlage beigefügten Ländervereinbarung als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind,
2. Prüfungsgesellschaften, die in eine von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zu führende Liste der die Wirtschaftsprüfertätigkeit ausübenden Gesellschaften eingetragen sind“⁽²⁾.

Aktiengesellschaften mit mehr als RM 3 000 000.- Grundkapital müssen den Abschluß des Geschäftsjahres prüfen lassen, das nach dem 30. September 1931 beginnt. Der 1. Oktober kann demnach als der „Geburtsstag“ des Wirtschaftsprüferberufes bezeichnet werden. „Für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die in der Jahresbilanz für das vor dem 1. Januar 1933 abgelaufene Geschäftsjahr ein Grundkapital von fünfhunderttausend bis drei Millionen Reichsmark aufweisen, tritt an die Stelle des im Artikel 3 Abs. 1 Satz 1 der Ersten Durchführungsverordnung zur Verordnung über Aktienrecht bestimmten Zeitpunktes“ (30.9.1931) „der 30. September 1932“⁽³⁾. Die „Dritte Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie“⁽⁴⁾ erklärte alle Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand für das Geschäftsjahr für prüfungspflichtig, das nach dem 31.3.1933 beginnt, soweit sie nicht bereits auf Grund der bestehenden Vorschriften der Bilanzprüfung unterlegen haben. Mit der Fünften Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen

1) Reichsgesetzblatt I 1931 Nr. 63, Seite 496

2) Reichsgesetzblatt I 1931 Nr. 83, Seite 761

3) Reichsgesetzblatt I 1932 Nr. 81, Seite 565

4) Reichsgesetzblatt I 1933 Nr. 31, Seite 163

Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 16.2.1934 wurden alle Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die bisher noch nicht prüfungspflichtig waren, weil ihr Grundkapital RM 500 000.-- nicht erreichte, für den Abschluß des Geschäftsjahres, das nach dem 30. 9. 1933 begonnen hat, der Pflichtprüfung unterstellt.

Einige Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch sind von der Pflicht, ihren Abschluß durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen zu lassen, befreit; so sind Bahnen des allgemeinen Verkehrs und nebenbahnähnliche Kleinbahnen, zu deren Prüfung und Aufsicht die Landesregierung befugt ist, gemäß Artikel 4 der 2. Verordnung zur Durchführung der Notverordnung von der Prüfung durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften freigestellt. Die als gemeinnützig anerkannten Wohnungsunternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien müssen nicht von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden, sondern unterliegen der Pflichtprüfung durch den Verband, dem sie angehören. Im Versicherungs-Aufsichts-Gesetz, das durch das Aktiengesetz von 1937 unberührt geblieben ist, ist die Prüfung der Versicherungsunternehmungen einschließlich der Versicherungs-Aktiengesellschaften durch sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) verankert. Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ vertreten die Ansicht, daß die Prüfer von Versicherungs-Aktiengesellschaften keine Wirtschaftsprüfer sein müßten. Dem wird im WP-Jahrbuch 1954 entgegengetreten. Durch Erlaß des Reichswirtschaftsministers vom 3. 8. 1940 wurde bestimmt, daß als Abschlußprüfer von Versicherungs-Aktiengesellschaften nur Wirtschaftsprüfer bestellt werden dürfen. An der Rechtsgültigkeit dieses Erlasses hat sich unseres Erachtens nichts geändert, so daß auch die Abschlußprüfungen von Versicherungs-Aktiengesellschaften von einem Wirtschaftsprüfer durchgeführt werden müßten. Von den oben genannten Ausnahmen abgesehen sind alle Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien verpflichtet, ihren Abschluß durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft revidieren zu lassen.

¹⁾ Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage 1957. Seite 478

Hauptteil

I. Vorschriften des Aktiengesetzes betreffend die Wahl des Abschlußprüfers

1. Gegenüberstellung der Notverordnung und des Aktiengesetzes

In welcher Weise nun werden die Bilanzprüfer aus der Vielzahl der zur Verfügung stehenden Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ausgewählt?

Hierauf gibt § 262 b Absatz 1 HGB Antwort, der besagt, daß die Bilanzprüfer von der Generalversammlung gewählt werden; die Wahl soll vor dem Ablauf des Geschäftsjahres stattfinden, das geprüft wird. Die gesetzlichen Vorschriften des § 262b über die Wahl des Bilanzprüfers stimmen inhaltlich mit denen des § 136 Absatz 1 AktG überein; im Aktiengesetz vom 30.1.1937 wurden die Begriffe Bilanzprüfer bzw. Generalversammlung durch die Ausdrücke Abschlußprüfer bzw. Hauptversammlung ersetzt. Dabei ist zu beachten, daß die Bezeichnung Abschlußprüfer auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers deutlicher hinweist, da er nicht nur die Bilanz, sondern darüber hinaus die Gewinn- und Verlustrechnung, die zugrundeliegende Buchführung und den Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, zu prüfen hat. Bevor wir auf die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung näher eingehen, wollen wir kurz die Zusammensetzung und Aufgaben der Hauptversammlung und die Ausübung des Stimmrechts in der Hauptversammlung erörtern.

2. Die Hauptversammlung der AG

Die Aktiengesellschaft ist mit 3 Organen ausgestattet, dem Vorstand, dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung. Die Hauptversammlung war bis zur Rechtskraft des Aktiengesetzes das oberste Organ der Aktiengesellschaft, deren in den Beschlüssen zum Ausdruck gebrachtem Willen sich sowohl der Vorstand als auch der Aufsichtsrat zu beugen hatten. Die Hauptversammlung ist die entsprechend der Satzung oder den gesetzlichen Vorschriften einzuberufende Versammlung der Aktionäre, in der diese durch Stimmabgabe ihre Rechte in Angelegenheiten der Gesellschaft wahrnehmen können. Das das Führerprinzip beherrschende Aktiengesetz hat die Aufgaben der Hauptversammlung in wesentlichen Punkten eingeschränkt; so wurde der Hauptversammlung das Recht, den Jahresabschluß festzustellen, genommen; sie kann nur noch in Ausnahmefällen über Fragen der Geschäftsführung Beschlüsse fassen. Im Zuständigkeitsbereich der Hauptversammlung liegen heute noch 1.) die Wahl des Abschlußprüfers, 2.) die Wahl und Abberufung

des Aufsichtsrats, sofern es sich nicht um Aufsichtsratsmitglieder handelt, die von den Arbeitnehmern gewählt werden, 3.) die Gewinnverteilung und 4.) die Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat. Daneben kann die Hauptversammlung Schadensersatzansprüche aus der Gründung und gegen Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates wegen mangelhafter Geschäftsführung geltend machen (§ 122 AktG), die Durchführung einer Sonderprüfung gemäß § 118 AktG beschließen und über Fragen der Geschäftsführung Beschlüsse fassen, dies allerdings nur, wenn der Vorstand es verlangt. Um die wahren Machtverhältnisse der Organe der Aktiengesellschaft würdigen zu können, muß man berücksichtigen, daß der von der Hauptversammlung gewählte Aufsichtsrat den Vorstand bestellt (§ 75 AktG). Somit hat die Hauptversammlung auf die Wahl der Vorstandsmitglieder und deren Geschäftsführung zwar keinen unmittelbaren, jedoch einen mittelbaren Einfluß. Der mit der Mehrheit der Aktien ausgestattete Aktionär hat einen weitgehenden Einfluß auf die Auswahl der Aufsichtsräte und damit auf die Bestellung der Vorstandsmitglieder.

3. Gesetzliche Vorschriften über die Wahl des Abschlußprüfers

Unter „Bilanzprüfer“ - oder wie das Aktiengesetz sagt „Abschlußprüfer“ - versteht man, wie schon oben erwähnt, Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

a) Die Hauptversammlung und ihre Einberufung

Die Wahl des Abschlußprüfers ist ein an kein anderes Organ der AG delegierbares Recht der Hauptversammlung. Die Hauptversammlung kann aber nicht von selbst zusammentreten, sondern muß einberufen werden. Im allgemeinen wird die Hauptversammlung vom Vorstand einberufen, wenngleich auch der Aufsichtsrat hiezu das Recht hat, wenn es das Wohl der Aktiengesellschaft erfordert. Aber auch eine Minderheit, die den zwanzigsten Teil oder, falls dies in der Satzung verankert ist, einen geringeren Teil des Grundkapitals besitzt, kann durch Anrufung des Registergerichts die Einberufung einer Hauptversammlung verlangen. Die Einberufung muß mindestens zwei Wochen vor dem für die Hauptversammlung festgelegten Termin in den Gesellschaftsblättern bekanntgemacht werden. Aktionäre, deren Aktien bei der Gesellschaft hinterlegt sind, können die Mitteilung über die Einberufung einer Hauptversammlung durch eingeschriebenen Brief verlangen. Punkte, über die Beschlüsse gefaßt werden sollen, müssen mindestens eine Woche vor der Sitzung bekannt gemacht werden; handelt es sich um Beschlüsse, für die eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist, so erhöht sich die Frist auf mindestens zwei Wochen.

Hauptversammlungen, die regelmäßig jedes Jahr zur Beschlußfassung über die Gewinnverteilung, die Wahl des Abschlußprüfers und die Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat zusammentreten, bezeichnet man als ordentliche Hauptversammlungen. Um eine außerordentliche Hauptversammlung handelt es sich hingegen, wenn sie aus einem ungewöhnlichen Grund, z. B. wegen eines Verlustes in Höhe der Hälfte des Grundkapitals, einberufen wird.

b) Stimmrecht in der Hauptversammlung

Ist nun die ordnungsgemäß einberufene Hauptversammlung zusammengetreten, so werden die auf der Tagesordnung stehenden Punkte zur Beschlußfassung vorgelegt. Einer der gewöhnlich auf der Tagesordnung einer ordentlichen Hauptversammlung stehenden Punkte ist die Wahl des Abschlußprüfers. Dieser kann jedoch auch in einer außerordentlichen Hauptversammlung gewählt werden. Zur Beschlußfassung in der Hauptversammlung ist in der Regel Stimmenmehrheit erforderlich, wobei das Stimmrecht nach den Aktiennennbeträgen ausgeübt wird. Bei besonderen im Aktiengesetz oder in der Satzung vorgesehenen Beschlüssen bedarf es aber neben der Stimmenmehrheit noch einer qualifizierten Kapitalmehrheit. Wenn in der Satzung nichts Abweichendes festgelegt ist, genügt für die Wahl des Abschlußprüfers die einfache Stimmenmehrheit. „Für Wahlen kann die Satzung andere Bestimmungen treffen“¹⁾. Danach kann die Satzung bestimmen, daß der Abschlußprüfer zu seiner Wahl mehr als 50% aller in der Hauptversammlung abgegebenen Stimmen bedarf; die Wahl des Abschlußprüfers kann auch von einer qualifizierten Kapitalmehrheit abhängig gemacht werden. Aber nicht nur eine Erhöhung der im Aktiengesetz festgelegten Erfordernisse bei Hauptversammlungsbeschlüssen ist zulässig. Bei entsprechender Satzungsgestaltung ist es auch möglich, daß ein Abschlußprüfer, der nur die relative Stimmenmehrheit erhält, als gewählt gilt. Grundsätzlich gilt, daß bei Beschlüssen der Hauptversammlung Stimmenmehrheit notwendig ist, soll der Antrag nicht abgelehnt sein. Bei Stimmengleichheit ist zwar ein Beschluß zustande gekommen, der damit aber abgelehnt worden ist. Es geht nicht an, daß die Annahme oder die Ablehnung des Antrags durch das Los oder durch den Vorsitz entschieden wird. Über die Wahl des Abschlußprüfers hingegen kann die Satzung festlegen, daß bei Stimmengleichheit das Los oder der Vorsitz entscheidet. Diese Möglichkeit, die Wahl des Abschlußprüfers entsprechend der Satzung von einer Losentscheidung oder von der Entscheidung des Vorsitzenden der Hauptversammlung abhängig zu machen, erscheint uns nicht unbedenklich, da damit ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Prüfung betraut werden kann, die nicht das Vertrauen der Mehrheit der Aktionäre besitzt. Damit ist das Ziel, das mit der Übertragung der Wahl des Abschlußprüfers auf die Hauptversammlung verfolgt wird, nämlich einen Prüfer zu wählen, der nach Ansicht der Mehrheit der Anteilseigner der Gesellschaft hierfür geeignet ist, dann in Frage gestellt, wenn an der Eignung der zur Wahl vorgeschlagenen Abschlußprüfer bei einem Großteil der in der Hauptversammlung vertretenen Stimmen Zweifel bestehen.

Das Stimmrecht in der Hauptversammlung ist in den §§ 113 und 114 des Aktiengesetzes geregelt. Danach ist grundsätzlich jeder Aktionär stimmberechtigt. Nur bei Vorzugsaktien, die ausschließlich zu Finanzierungszwecken ausgegeben werden, kann dem Aktionär das Stimmrecht entzogen sein. Außerdem ruht das Stimmrecht von Aktien, die der Gesellschaft oder einem von der Gesellschaft abhängigen Unternehmen oder einem Dritten für Rechnung der Gesellschaft oder eines abhängigen Unternehmens gehören.

¹⁾ § 113 Absatz II AktG

Dadurch sollte der Mißbrauch, der vor Einführung dieser Bestimmung mit den sogenannten Verwaltungsaktien getrieben wurde, verhindert werden. Das Stimmrecht des Aktionärs ist kein höchstpersönliches Recht; es kann von jedem Dritten, der schriftlich bevollmächtigt ist, ausgeübt werden. Von besonderer Bedeutung für die Wahl des Abschlußprüfers ist häufig, wie später noch darzulegen sein wird, das sogenannte Banken- oder Depotstimmrecht. Um insbesondere den Kleinaktionären die Ausübung des Stimmrechts in der Hauptversammlung „ihrer“ Gesellschaft zu ermöglichen, die persönlich nicht teilnehmen können - sei es aus finanziellen oder aus anderen Gründen -, wurde auch im Aktiengesetz von 1937 das Depotstimmrecht beibehalten. Damit haben die bevollmächtigten Banken die Möglichkeit, das Stimmrecht für Aktien auszuüben, die ihnen nicht gehören. Von der Möglichkeit der Stimmrechtsübertragung auf Banken wird von seiten der Kleinaktionäre in erheblichem Umfange Gebrauch gemacht. „Tatsächlich hinterlegen 90 bis 95 Prozent der kleinen Aktionäre ihre Aktien bei den Banken und überlassen ihr Recht auf Mitbestimmung und Wahl mittels einer Blankovollmacht den Großbanken“¹⁾. „Ein Anhäufen von Stimmen in einer Hand gibt wie der wirkliche Besitz eines ‚Aktienpaketes‘ Einfluß in der Hauptversammlung, ermöglicht gegebenenfalls die Wahl in den Aufsichtsrat und damit in gewissem Umfang Teilnahme an der Leitung der Gesellschaft“²⁾.

Voraussetzung für die Stimmrechtsausübung ist allerdings, daß einer bestimmten Bank eine schriftliche Ermächtigung erteilt worden ist, die nicht länger als 15 Monate gilt und jederzeit widerruflich ist. Dabei kann der Aktionär der beauftragten Bank Weisungen erteilen, welche Stellung sie bei den einzelnen Tagesordnungspunkten mit seinen Aktien einzunehmen hat; dies geschieht allerdings nicht allzu häufig, da den Kleinaktionären in der Regel die erforderliche Sachkenntnis fehlt.

Das Stimmrecht wird nach dem Nennbetrag der Aktien ausgeübt. Ist das Grundkapital der Aktiengesellschaft nicht einheitlich gestückelt, sind z. B. Aktien mit einem Nennwert von DM 100.- und DM 1000.- vorhanden, so verleiht eine Aktie von DM 100.- eine Stimme und eine solche von DM 1000.- zehn Stimmen. Sind Aktien nicht voll einbezahlt, so richtet sich das Stimmrecht nach der geleisteten Einlage. Hat ein Aktionär die gesetzlich oder satzungsmäßig vorgeschriebene Mindesteinlage nicht erbracht, so hat er in der Hauptversammlung keine Stimme. Bei der Wahl des Abschlußprüfers kann sich auch heute noch das Vorhandensein von Mehrstimmrechtsaktien auswirken. Ihre Neubegründung knüpft das Aktiengesetz an eine besondere ministerielle Genehmigung, die nur in Ausnahmefällen erteilt wird. Alte Mehrstimmrechtsaktien dagegen wurden nicht beseitigt, da man eine plötzliche Veränderung der Mehrheitsverhältnisse bei den betroffenen Aktiengesellschaften vermeiden wollte. Das Stimmrecht von Aktionären, die mehrere Aktien besitzen, kann in der Satzung durch Festsetzung eines Höchstbetrages oder durch Abstufung beschränkt werden; es kann z. B. bestimmt sein, daß kein Aktionär mehr als 100 Stimmen abgeben darf, oder daß die ersten 10 Aktien je eine Stimme beinhalten, während für je 2 weitere Aktien nur eine Stimme abgegeben werden kann.

1) Baumann G., Banken, Banken über alles — 1956, Seite 16

2) Obst-Hintner, Geld-, Bank- und Börsenwesen, 33. Auflage, Seite 499

c) Kann bei der Wahl des Abschlußprüfers jeder durch eine Aktie Legitimierte mitstimmen?

§ 114 Absatz 5 AktG versagt einem Aktionär nur das Stimmrecht, wenn er selbst durch eine Beschlußfassung entlastet oder von einer Verpflichtung befreit werden soll, oder wenn ein Beschluß des Inhalts herbeigeführt wird, daß die Gesellschaft einen Anspruch gegen den Aktionär geltend machen soll. Bei eigenen Aktien der Gesellschaft, bei Aktien, die einer abhängigen Gesellschaft gehören und bei Aktien, die ein Dritter für Rechnung der Gesellschaft oder einer abhängigen Gesellschaft besitzt, ruht das Stimmrecht ebenfalls. In allen anderen Fällen ist ein Stimmrechtsausschluß unzulässig. Das bedeutet, daß bei der Wahl des Abschlußprüfers alle Aktien, von den sogenannten Vorratsaktien abgesehen, stimmberechtigt sind. Es kann also auch der Vorstand, dessen teilweiser Aufgabenkreis, nämlich die ordnungsgemäße Buchführung, Bilanzierung und Berichterstattung im Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, der Prüfung unterzogen wird, bei der Wahl des Abschlußprüfers mitwirken, wenn er nur Aktionär ist. Auch ein Wirtschaftsprüfer oder das geschäftsführende Organ einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die Aktionäre der Aktiengesellschaft sind, können ihre Stimmen bei der Wahl des Abschlußprüfers nach den aktienrechtlichen Vorschriften unbedenklich für sich selbst abgeben, wenn mit ihrer Wahl für das Prüfungsamt nicht die Bestimmungen des § 137 AktG über die Unabhängigkeit verletzt sind. Selbst der Tatbestand, daß ein derartiger Beschluß anfechtbar ist, wenn der Aktionär mit seiner eigenen Wahl gesellschaftsfremde Sondervorteile verfolgt, vermag die Bedenken, die sich hiergegen ergeben, nicht auszuräumen. Eine andere Frage, die unter dem Gesichtspunkt der Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer zu beantworten ist und in der Folge noch behandelt werden muß, ist, ob ein mit seinen eigenen Stimmen gewählter Abschlußprüfer diesen Auftrag annehmen darf.

d) Wer kann als Abschlußprüfer gewählt werden?

Wie bereits dargelegt, kommen als Abschlußprüfer nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage. Von der Wählbarkeit sind Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder und Angestellte der zu prüfenden Gesellschaft ausgeschlossen; „gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat“¹⁾.

Mit dieser Formulierung will der Gesetzgeber die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers und die Unparteilichkeit bei der Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung und bei der Abfassung des Prüfungsberichtes und des Betätigungsvermerks garantieren. Auf die Anforderungen, die an den Abschlußprüfer gestellt werden, wird in einem späteren Abschnitt näher einzugehen sein²⁾.

1) § 137 Absatz 2 AktG

2) vergleiche Seiten 24 ff.

e) Vorschlagsrecht

Das Recht, einen Abschlußprüfer zur Wahl vorzuschlagen, weist das Aktiengesetz niemand zu. In der Praxis hat sich aber eingebürgert, daß der Aufsichtsrat der Hauptversammlung einen Abschlußprüfer vorschlägt. Dieser Abschlußprüfer wird dann auch in aller Regel von der Versammlung gewählt. Selbstverständlich steht jedem Aktionär das Recht zu, einen anderen Wirtschaftsprüfer oder eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu benennen. Es sprechen Gesichtspunkte für und gegen die Tatsache, daß der Aufsichtsrat den Abschlußprüfer in Vorschlag bringt. Ein verhältnismäßig großer Teil der Aktionäre, insbesondere der Kleinaktionäre, kümmert sich wenig um die Verhältnisse der Gesellschaft und kennt die aktienrechtlichen Vorschriften nicht hinreichend, da das Hauptinteresse einer angemessenen Dividende gilt. Diese Aktionäre würden unter Umständen in Unkenntnis der Unzulässigkeit dieser Wahl einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlußprüfer vorschlagen, die gemäß § 137 Absatz 2 AktG vom Prüfungsamt ausgeschlossen sind. Im Falle des Vorschlags eines entsprechend den Vorschriften des Aktiengesetzes nicht wählbaren Abschlußprüfers ist der der Hauptversammlung vorsitzende Aufsichtsratsvorsitzende sowohl berechtigt als auch verpflichtet, Einspruch gegen den zur Wahl als Abschlußprüfer vorgeschlagenen Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu erheben. Sollte aber trotzdem dieser Abschlußprüfer gewählt werden, so wäre dieser Beschluß nichtig. Würde die Prüfung aber dennoch durch diesen vom Prüfungsamt kraft Gesetzes ausgeschlossenen Abschlußprüfer durchgeführt werden, so wäre der Jahresabschluß nichtig, da die Pflichtprüfung als nicht durchgeführt gilt. Erteilt der Vorstand dem von der Hauptversammlung gewählten Abschlußprüfer wegen dessen Nichtwählbarkeit den Prüfungsauftrag nicht und ist kein subsidiärer Abschlußprüfer gewählt worden, so ist der Wirtschaftsprüfer vom Gericht zu bestellen. Der Aufsichtsrat ist mit den Verhältnissen der Gesellschaft und den gesetzlichen Bestimmungen besser vertraut, und die Gefahr, daß ein durch Gesetz vom Prüfungsamt ausgeschlossener Prüfer als Abschlußprüfer vorgeschlagen wird, ist wesentlich geringer. Andererseits bestehen aber unseres Erachtens erhebliche Bedenken dagegen, daß der Aufsichtsrat den Abschlußprüfer vorschlägt, zumal dieser in der Regel gewählt wird. Für den Fall, daß Vorstand und Aufsichtsrat in unzulässiger Weise zum Schaden der Aktionäre zusammenarbeiten, wird der Aufsichtsrat wohl einen Abschlußprüfer vorschlagen, von dem er annimmt, daß dieser seine Prüfungen großzügig durchführt, oder der infolge besonderer Umstände - sei es infolge einer gewissen finanziellen oder einer persönlichen Abhängigkeit - voraussichtlich den Bestätigungsvermerk uneingeschränkt erteilen wird. Denkbar ist aber auch, daß der Vorschlag des Aufsichtsrats nicht bewußt auf eine Schädigung der Aktionäre und Gläubiger abstellt, sondern nur einen ihm genehmen Abschlußprüfer mit dem Auftrag bedacht wissen will. Dies entspricht aber keineswegs dem Willen des Gesetzgebers, der eine objektive Prüfung garantieren will.

f) Niederschrift des Wahlergebnisses

„Jeder Beschluß der Hauptversammlung bedarf zu seiner Gültigkeit der Beurkundung durch eine über die Verhandlung gerichtlich oder notari-

aufgenommene Niederschrift¹⁾). Obwohl die Wahl des Abschlußprüfers doch zweifelsohne eines Beschlusses bedarf, wiederholt § 136 Absatz 1 dennoch, daß das Wahlergebnis in die Niederschrift aufzunehmen sei.

g) Protest gegen Hauptversammlungsbeschlüsse, insbesondere gegen die Wahl des Abschlußprüfers

Beschlüsse der Hauptversammlung sind unter den in § 195 AktG genannten Voraussetzungen nichtig; sie können aber auch von den Berechtigten angefochten werden, wenn der Beschluß gegen Gesetz oder Satzung verstößt, wenn mit der Stimmrechtsausübung gesellschaftsfremde Sondervorteile zum Schaden der Gesellschaft verfolgt werden, oder wenn die Gliederung des Jahresabschlusses die im Gesetz oder der Satzung geforderte Klarheit und Übersichtlichkeit vermissen läßt. Gegen die Auswahl der Abschlußprüfer können selbständig neben der Anfechtungsklage der Vorstand, der Aufsichtsrat oder eine Minderheit, die mindestens Anteile in Höhe von 10% des Grundkapitals besitzt, Widerspruch erheben. Voraussetzung für diese Art der Entscheidung gegen den gewählten Abschlußprüfer ist, daß der Widerspruch in der Hauptversammlung, in der der Abschlußprüfer gewählt worden ist, ausdrücklich erhoben wird, so daß der Protokollführer sich verpflichtet sieht, den Protest in die Niederschrift aufzunehmen. Widerspruchsberechtigt sind Aktionäre nur, wenn sie glaubhaft machen können, daß sie den Anteil von 10% des Grundkapitals seit mindestens 3 Monaten besitzen. Dabei ist zu beachten, daß nur im Interesse der Gesellschaft Widerspruch erhoben werden darf. Persönliche Sympathien und Antipathien sind unbeachtlich. Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates dürfen der Wahl des Abschlußprüfers nicht widersprechen, weil der Prüfer beispielsweise eine persönliche Auseinandersetzung mit einem Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied gehabt hat. „Wird ein Nichtwirtschaftsprüfer gewählt oder liegt ein Grund vor, der geeignet ist, Mißtrauen in die Unparteilichkeit des Prüfers zu rechtfertigen (§ 137 Abs. 2), so ist der Vorstand nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, im Interesse der Gesellschaft Widerspruch zu erheben, weil die Durchführung einer solchen Prüfung nach dem eindeutigen Willen des Gesetzes keine Abschlußprüfung ist²⁾). Die Auswahl eines anderen als des bisher üblichen Prüfers, der die Verhältnisse kennt, kann den Belangen der Gesellschaft entgegenstehen. Andererseits ist es aber auch denkbar, daß die mehrmalige Wiederwahl eines Prüfers ein Widerspruchsrecht begründet, da die Gefahr der Abhängigkeit des Abschlußprüfers unter Umständen gegeben ist³⁾).

Der Zweifel an den für die Prüfung erforderlichen fachlichen Fähigkeiten des Wirtschaftsprüfers ist in der Regel keine ein Widerspruchsrecht begründende Tatsache, da sich der Wirtschaftsprüfer einem besonders schwierigen Examen unterzogen hat. Liegen hingegen besonders geartete Verhältnisse vor, denen der Abschlußprüfer wegen mangelnder Spezialkenntnisse oder wegen der Größe des ihm zur Verfügung stehenden

1) § 111 Absatz 1 AktG

2) Schlegelberger - Quassowski - Herbig - Geßler - Hefermehl, Aktiengesetz, 3. Auflage, Berlin, 1933, Seite 666

3) wie 2); entgegenstehende Auffassung: Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart, 3. Auflage, Seite 568

Prüfungsapparates voraussichtlich nicht gewachsen sein wird, so liegt ein Widerspruch unter Umständen im Interesse der Gesellschaft und ist deshalb berechtigt. Die Vorschriften über das Widerspruchsrecht sollen neben den Bestimmungen des § 137 AktG die Auswahl absolut unabhängiger, objektiver, dem Prüfungsamt in jeder Hinsicht gewachsener Prüfer garantieren. Inwieweit dem damit bekundeten Willen des Gesetzgebers in der Praxis Rechnung getragen wird, muß noch untersucht werden.

h) Bestellung des Abschlußprüfers in der Praxis

Wie wir gesehen haben, schlägt in der Regel der Aufsichtsrat einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vor. Die Hauptversammlung hat formal das unentziehbare Recht, den Abschlußprüfer zu wählen. „Bei einer Gesellschaft, deren Aktien sich in Streubesitz befinden, überlegt sich nach meiner Erfahrung als Vorsitzter und als Mitglied von Aufsichtsräten im allgemeinen der Vorstand, wen er als Prüfer haben möchte und schlägt diesen dem Aufsichtsrat vor. Das ist an sich sinnwidrig, da ja in der Abschlußprüfung eine Prüfung der Geschäftsführung des Vorstandes liegt. Indessen pflegt ja der Vorstand das Vertrauen des Aufsichtsrats zu genießen, und man kann sich ja im allgemeinen auf die Zuverlässigkeit des Wirtschaftsprüfers verlassen. Im allgemeinen!“¹⁾ Koch führte weiter aus, daß es Aktiengesellschaften gäbe, in deren Aufsichtsrat Vertreter von Banken sitzen, die an jeweils verschiedenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beteiligt sind. In diesen Fällen könne es zu Auseinandersetzungen kommen, da die Interessen der Bankvertreter und der Aktiengesellschaft nicht übereinstimmen müssen. „Die Wahl des Jahresabschlußprüfers kommt also nur formal durch die Hauptversammlung, im übrigen aber je nach der Situation auf die verschiedenste Weise zustande“²⁾. Den Ausschlag bei der Wahl des Abschlußprüfers gibt die Person oder Personengruppe, die die Macht hat. Die Stellung und den Einfluß der Banken auf die heute häufig an Kapitalmangel leidenden Unternehmungen der Bundesrepublik spiegeln Zahlen, die die Höhe der Verschuldung kenntlich machen, wie sie sich aus Bilanzstatistiken ergeben, in etwa wider. Dieser Einfluß kann sich auf die Wahl des Abschlußprüfers auswirken. Wie groß der Einfluß eines einzelnen Aufsichtsratsmitgliedes sein kann, geht aus einem vor 1945 liegenden Fall hervor, bei dem der Aufsichtsrats-Vorsitzende eine Treuhandgesellschaft als Abschlußprüfer vorgeschlagen und deren Wahl durchgesetzt hat, obwohl diese keine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft war³⁾. Daß in einem solchen Fall nicht Widerspruch erhoben werden kann, sondern muß, ist zweifelsfrei.

4. Bestellung des Abschlußprüfers durch das Gericht

Über die Berechtigung eines Widerspruchs gegen die Wahl des Abschlußprüfers entscheidet das Gericht; wird dieser bejaht, so hat das zuständige Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstandes -

¹⁾ Koch W., „Der Beruf des Wirtschaftsprüfers“, Berlin, 1957, Seite 179

²⁾ Koch a.a.O. Seite 180

³⁾ Koch a.a.O. Seite 179

in der Regel die Industrie- und Handelskammer - einen anderen Abschlußprüfer zu bestellen. Die Bestellung ist endgültig und kann weder geändert noch angefochten werden. Wurde aber von der Hauptversammlung für den Fall, daß der zunächst gewählte Prüfer aus irgendeinem Grund an der Durchführung der Abschlußprüfung verhindert ist, ein Ersatzprüfer gewählt und läuft gegen diesen kein Widerspruchsverfahren, so entfällt für das Gericht die Verpflichtung, einen anderen Prüfer zu bestellen, da der subsidiär gewählte Wirtschaftsprüfer mit dem Wegfall des ursprünglich Gewählten als Abschlußprüfer zu bestellen ist.

Wurde in der Hauptversammlung bis zum Abschluß des Geschäftsjahres ein Abschlußprüfer nicht gewählt, hat der gewählte Abschlußprüfer den Auftrag abgelehnt, ist er nicht mehr als Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft öffentlich bestellt, oder ist er an der rechtzeitigen Durchführung des Prüfungsauftrages verhindert, so hat das Gericht einen anderen Abschlußprüfer zu bestellen, nachdem es die Industrie- und Handelskammer gehört hat. Von Amts wegen kann das Gericht die Bestellung allerdings nicht vornehmen, da es an einen Antrag des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder eines Aktionärs gebunden ist. Der Vorstand ist nach § 136 Absatz 4 Satz 3 AktG zur Stellung dieses Antrages verpflichtet. Er kann durch Ordnungsstrafen, die das zuständige Handelsregistergericht zu verhängen berechtigt ist, zur Antragstellung angehalten werden.

5. Warum wird die Wahl des Abschlußprüfers in der Hauptversammlung durchgeführt?

Die Wahl des Abschlußprüfers ist ein der Hauptversammlung vorbehaltenes und an kein anderes Organ der Aktiengesellschaft delegierbares Recht. Nur in Ausnahmefällen ist die Bestellung des Abschlußprüfers durch das Gericht vorgesehen. Die Hauptversammlung als die Versammlung aller Aktionäre soll einen ihr vertrauenswürdig erscheinenden, objektiven Prüfer wählen können, der die Einhaltung der in Gesetz und Satzung festgelegten Vorschriften überwacht, dies insbesondere, seit die Machtstellung des Vorstandes und des Aufsichtsrates durch das Aktiengesetz von 1937 wesentlich gestärkt worden ist. Die Aktionäre müßten schon deswegen ein besonderes Interesse an einem unabhängigen Abschlußprüfer haben, da sie selbst nur indirekt durch den von ihnen gewählten Aufsichtsrat Kontrollrechte ausüben können und der Vorstand in den meisten Fällen fremdes Vermögen verwaltet. Ursprünglich wurde die aktienrechtliche Pflichtprüfung als eine interne Angelegenheit der jeweiligen Aktiengesellschaft angesehen, die entfallen konnte, wenn Vorstand, Aufsichtsrat und die Hauptversammlung hiemit einverstanden waren. Diese Auffassung änderte sich aber, nachdem man erkannt hatte, daß die Prüfung nicht nur im Interesse der Gesellschaft und der Aktionäre, sondern auch im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit liegt. Das Recht, den Abschlußprüfer zu wählen, verblieb aber dennoch der Hauptversammlung.

II. Was wird bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung einer Revision unterzogen?

1. Nach der Berufsübung der Wirtschaftsprüfer

Der Umfang der aktienrechtlichen Pflichtprüfung ist in § 135 Absätze 1 und 2 AktG festgelegt. Danach ist der Jahresabschluß - nämlich die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung -, der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, und die Buchführung zu prüfen; es ist ferner im Prüfungsbericht festzustellen, ob der Vorstand die erbetenen Auskünfte und Nachweise gegeben hat. Der Abschlußprüfer darf sich bei seiner Prüfung allerdings nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß erstellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und der Buchführung übereinstimmt; es ist vielmehr zu untersuchen, ob die materiell-rechtlichen Vorschriften des Aktiengesetzes und der Satzung in der Buchführung, beim Jahresabschluß und beim Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, Beachtung gefunden haben. Die Berufsübung der Wirtschaftsprüfer hat, gestützt auf § 139 Absatz 1 AktG, der besagt, daß im schriftlichen Prüfungsbericht besonders festzustellen ist, „ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat“, den Pflichtprüfungsumfang dahingehend erweitert, daß auch die rechtlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft geprüft und im Prüfungsbericht dargestellt werden müssen. Die allerdings nicht zu den Pflichtfeststellungen gehörende Darstellung der wirtschaftlichen Lage ist für Vorstand und Aufsichtsrat von besonderem Interesse, da es sich um das Urteil eines unabhängigen Sachverständigen handelt, dem häufig Vergleichsmöglichkeiten mit anderen Gesellschaften der gleichen Branche zur Verfügung stehen. Insbesondere die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens erfordert hohes fachliches Können des Abschlußprüfers, weshalb die Auswahl des mit dem Pflichtprüfungsauftrag zu betrauenden Wirtschaftsprüfers eingehender Überlegungen bedarf. Auch bei Abschlußprüfungen von nicht prüfungspflichtigen Unternehmungen wünscht der Auftraggeber nicht selten die Untersuchung und Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens im Prüfungsbericht.

2. Nach dem BGH-Urteil vom 15. 12. 1954

Durch das Urteil des Bundesgerichtshofes vom 15.12.1954 - II ZR 322/53¹⁾ - wurde der Umfang einer aktienrechtlichen Pflichtprüfung viel enger gefaßt als dies nach der Berufsübung der Wirtschaftsprüfer der Fall ist. „Ohne besonderen Auftrag hat der aktienrechtliche Abschlußprüfer nicht die Lage der Gesellschaft zu prüfen, zu beurteilen und darzulegen“²⁾. Der Wirtschaftsprüfer hat nur die sachliche Richtigkeit, die Ordnungsmäßigkeit und die Gesetzlichkeit der Rechnungslegung des Vorstandes zu überprüfen; auf die von der Rechnungslegung erfaßten wirtschaftlichen Vorgänge

¹⁾ BGH Band 16, Seite 17

²⁾ Die Wirtschaftsprüfung Nr. 6/1955, Seite 138

hat er nur insoweit einzugehen, als dies für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, von Bedeutung ist. Dieser Einschränkung der Prüfungs- und Darstellungspflicht im Prüfungsbericht stellt der Bundesgerichtshof andererseits eine weitgehende Redepflicht des Abschlußprüfers gegenüber. Er macht dem Abschlußprüfer in dem oben genannten Urteil zur Pflicht, daß er, wenn er bei Durchführung seiner Pflichtaufgaben die Bedrohlichkeit der Lage der Gesellschaft erkennt und sich eine ruinöse Entwicklung anbahnt, dem Vorstand und dem Aufsichtsrat hievon Mitteilung macht und mit diesem die Maßnahmen bespricht, die einer Besserung der bedrohlichen Lage der Gesellschaft förderlich sind. Diese Einschränkung des Prüfungsumfanges und die Erweiterung der Redepflicht des Abschlußprüfers fanden in der Literatur Widerspruch. Am entschiedensten wendet sich Dr. W. Girgensohn mit seinem Aufsatz „Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers“¹⁾ gegen die Neuerungen im Urteil des Bundesgerichtshofes. Gemäß § 129 Absatz 1 Satz 2 Aktiengesetz ist der Jahresabschluß so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft gibt. Da der Abschlußprüfer den Jahresabschluß zu prüfen und über ihn zu berichten hat, ist es unseres Erachtens Aufgabe des Wirtschaftsprüfers, die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft zu untersuchen und im Prüfungsbericht darzustellen. Für die vom BGH geforderte Redepflicht des Abschlußprüfers im Falle einer ruinösen Entwicklung der Gesellschaft ist im Aktiengesetz kein ausreichender Anhalt gegeben. Diese Redepflicht erscheint uns auch für den Fall, daß im Prüfungsbericht die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft dargestellt ist, überflüssig, da man sowohl vom Vorstand als auch vom Aufsichtsrat verlangen kann, daß er sich auf Grund der im Prüfungsbericht dargestellten wirtschaftlichen Lage ein Bild von der Entwicklung der Gesellschaft im abgelaufenen Wirtschaftsjahr machen kann. Wir glauben, uns deshalb der Auffassung Girgensohns anschließen zu können, der die Einschränkung des Prüfungsumfanges bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung ablehnt. Der vom BGH geforderten Redepflicht ist unseres Erachtens genügt, wenn die Darstellung der wirtschaftlichen Lage in den Prüfungsbericht aufgenommen worden ist. Selbstverständlich kann der Wirtschaftsprüfer den Vorstand und Aufsichtsrat auf eine von ihm erkannte ruinöse Entwicklung gesondert hinweisen; doch halten wir eine mündliche Unterrichtung für unzweckmäßig, da der Abschlußprüfer dabei kein beweiskräftiges Schriftstück in Händen hat.

III. Der Wirtschaftsprüfer

1. Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind als Abschlußprüfer zugelassen

Die Durchführung der neu eingeführten Prüfung der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien wurde vom Reichspräsidenten im Jahre 1931 nicht dem schon damals bestehenden Berufsstand der vereidigten

¹⁾ Die Wirtschaftsprüfung Nr. 7/1955, Seite 153

Bücherrevisoren übertragen, sondern einem erst zu schaffenden Berufe, den Wirtschaftsprüfern.

In den Aktiengesellschaften ist ein nicht unbedeutender Teil des gesamten Volksvermögens investiert; sie stellen einen wesentlichen Faktor in unserem sehr komplizierten Wirtschaftsgefüge dar. In verschiedenen Branchen sind Unternehmungen ohne die Rechtsform der Aktiengesellschaft gar nicht mehr denkbar. Da aber derartige große Kapitalbeträge in der Regel nicht von Einzelpersonen aufgebracht werden können, sind die Vorstände der Aktiengesellschaft in der Regel gleichsam Verwalter fremden Eigentums und bedürfen nicht nur im Interesse der Aktionäre, sondern auch der Allgemeinheit, wie die Wirtschaftskrise gezeigt hat, einer unparteiischen Überwachung. Die Kompliziertheit der bei der Prüfung großer Unternehmungen auftauchenden wirtschaftlichen Fragen stellt an den Prüfer, will er seiner ihm gestellten Aufgabe gerecht werden, große Anforderungen in fachlicher Hinsicht. Die Vereidigung von Bücherrevisoren wurde schon in das Preussische Handelskammergesetz vom 19. 8. 1897 aufgenommen. Die vereidigten Bücherrevisoren mußten sich auch einer Fachprüfung unterziehen. Für die Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung allerdings sollte ein neuer Beruf geschaffen werden, dessen Vertreter durch ihren Ausbildungsgang, Fachprüfung und nicht zuletzt durch die persönliche Eignung und Zuverlässigkeit eines jeden einzelnen, die Gewähr dafür bieten, daß der Sinn und Zweck der Pflichtprüfung voll und ganz erfüllt werden kann. Daß die fachlich und persönlich geeigneten Bücherrevisoren sich häufig dem Wirtschaftsprüferexamen unterzogen, braucht eigentlich nicht besonders erwähnt zu werden, wenn man daran denkt, daß sich auch schon vor Einführung der Pflichtprüfung viele Aktiengesellschaften einer freiwilligen Abschlußprüfung durch Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften unterzogen haben.

2. Die Anforderungen an den Wirtschaftsprüfer

a) Zulassungsvoraussetzungen

aa) Wirtschaftsprüfer

Will ein Bewerber sich der Wirtschaftsprüfer-Fachprüfung unterziehen, so muß vorher ein Zulassungsausschuß, dessen Mitglieder von der jeweiligen Landesregierung berufen werden, die persönliche Eignung feststellen. Während bis zum Zusammenbruch ein einheitliches Berufsrecht für Wirtschaftsprüfer in Deutschland galt, ist dies nachher durch die Gesetze der einzelnen Länder geregelt worden. „Die Berufsregelung ist in den einzelnen Zonen (Ländern) trotz aller Bemühungen um weitgehende Ausgleichung gegenwärtig nicht einheitlich“¹⁾. Es sollen deshalb nur die in Bayern geltenden Vorschriften²⁾ kurz besprochen werden.

¹⁾ Hintner O., Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Auflage, Stuttgart, 1949, Seite 12

²⁾ Die Wirtschaftsprüfer-Ordnung wurde in der vergangenen Legislaturperiode — erwartungsgemäß — nicht verabschiedet, doch wurde der Entwurf der Bundesregierung in unveränderter Form auch dem 3. Bundestag zur Beratung vorgelegt. Mit dieser Berufsordnung soll nun die schon längere Zeit angestrebte Vereinheitlichung des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer erreicht werden.

³⁾ Gesetz Nr. 105 vom 9. 3. 1948

Der Wirtschaftsprüferkandidat muß die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen und mindestens 30 Jahre alt sein, er muß in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen leben und persönlich für den Beruf eines Wirtschaftsprüfers geeignet sein. Weitere Zulassungsvoraussetzungen bestehen darin, daß der Bewerber ein wirtschaftswissenschaftliches, rechtswissenschaftliches oder technisches Hochschulstudium abgeschlossen und eine mindestens 6-jährige praktische Tätigkeit abgeleistet haben muß, wobei er 3 Jahre Prüfungstätigkeit bei einem Wirtschaftsprüfer oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nachweisen muß. Durch Vorlegen eines Prüfungsberichtes und bis zu zwei anderer Berichte oder Gutachten muß glaubhaft gemacht werden, daß der Wirtschaftsprüferanwärter an der Jahresabschlußprüfung einer Aktiengesellschaft oder an einer der aktienrechtlichen Abschlußprüfung entsprechenden Prüfung eines in eine andere Rechtsform gekleideten Unternehmens mitgewirkt hat. Vom strengen Akademikerprinzip wird abgewichen, wenn der Bewerber mindestens 5 Jahre den Beruf eines Bücherrevisors oder eines Steuerberaters ausgeübt hat, und wenn er eine 3-jährige betriebswirtschaftliche Prüfungstätigkeit in fremden Unternehmen nachweisen kann. Die Zulassungsvoraussetzungen bei den übrigen wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufen sind nicht so streng wie die bei Wirtschaftsprüfern.

ab) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

„Handelsrechtliche Gesellschaften, deren Geschäftsbetrieb sich mit der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers (Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) oder Steuerberaters (Steuerberatungsgesellschaften) befaßt, bedürfen der Zulassung, die durch den Staatsminister der Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Staatsminister der Finanzen erfolgt“¹⁾. Voraussetzung für die Zulassung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, daß alle persönlich haftenden Gesellschafter und bei juristischen Personen mindestens die Hälfte der Mitglieder des Vorstandes oder der Geschäftsführer öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sind. Der Zulassungsausschuß hat auch die fachliche und persönliche Eignung der Vorstandsmitglieder und der Geschäftsführer, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, zu prüfen.

ac) Zulassungsvoraussetzungen und Wahl des Abschlußprüfers

Durch die strengen Zulassungsvoraussetzungen soll erreicht werden, daß nur zuverlässige Persönlichkeiten die Möglichkeit haben, zur Fachprüfung zugelassen zu werden und Wirtschaftsprüfer werden können. Auf die untadelige Persönlichkeit des Wirtschaftsprüfers ist im Hinblick auf die Tätigkeit als aktienrechtlicher Abschlußprüfer besonderer Wert zu legen, da der Wirtschaftsprüfer oft schon bei Übernahme eines Prüfungsauftrages vor die Entscheidung gestellt ist, ob er das Mandat wegen einer möglichen Abhängigkeit oder Besorgnis der Befangenheit annehmen darf. Hierbei kommt es ganz wesentlich auf seine charakterliche Haltung an. Es ist nämlich schwer, einen Auftrag, der einen ansehnlichen Gewinn verspricht, aus standesrechtlichen Gründen ablehnen zu müssen. Die Zuverlässigkeit von

¹⁾ § 2 Absatz 1 Gesetz Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 9. 4. 1948, Bayer. Gesetz- und Verordnungsblatt Nr. 7/1948, Seite 45

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, bei denen die charakterliche Eignung nicht vorhanden sein kann, soll durch die bereits in einem Zulassungsverfahren geprüften Wirtschaftsprüfer gesichert werden.

Die Zulassungsvoraussetzungen für Wirtschaftsprüferanwärter sind deshalb streng, da der Wirtschaftsprüfer nicht reiner Interessenvertreter seiner Mandanten sein darf, sondern der Berufsstand geschaffen wurde, die auch im öffentlichen Interesse liegende Abschlußprüfung von Aktiengesellschaften durchzuführen.

b) Fachprüfung

ba) Wirtschaftsprüfer

Hat der Zulassungsausschuß die persönliche Eignung des Bewerbers für den Wirtschaftsprüferberuf festgestellt, so hat dieser sich der Fachprüfung zu unterziehen. Die Prüfungsgebiete sind in § 12 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater festgelegt; sie erstrecken sich auf:

1. Betriebswirtschaft
2. Wirtschaftsrecht
3. Steuerrecht
4. Berufsrecht

Die Beherrschung dieser umfangreichen Gebiete hat der Bewerber in der Fachprüfung nachzuweisen, die sich aus einer Hausarbeit, Klausurarbeit und einer mündlichen Prüfung zusammensetzt. Welch hohe Anforderungen an die Kandidaten gestellt werden, wird deutlich, wenn man den Prüfungsumfang und die Zahl derjenigen betrachtet, die die Prüfung nicht bestehen, zumal ungenügend vorgebildete Bewerber schon vom Zulassungsausschuß abgelehnt werden. In den Jahren 1948 bis einschließlich 1952 haben in Nordrhein-Westfalen von 112 Kandidaten 31 die Prüfung nicht bestanden, das sind rund 28⁰/. Der Mehrzahl der Bewerber konnte also das Zeugnis über ein bestandenes Wirtschaftsprüferexamen ausgehändigt werden. Dabei hat sich aber gezeigt, daß diese Kandidaten sich einen umfangreichen Erfahrungs- und Wissensschatz angeeignet haben. Sie sind die wissenschaftlich geschulten Praktiker, die in der Prüfung beweisen, „daß sie ihre bisherige Berufsarbeit nicht lediglich als eine technische Beschäftigung aufgefaßt haben und daß sie in der Lage sind, auch neue und schwierige Aufgaben in der Praxis zu erledigen“¹⁾.

bb) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können selbstverständlich keine Fachprüfung ablegen. Die Qualität der Arbeiten, die von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geleistet werden, sucht der Gesetzgeber dadurch zu garantieren, daß, wie schon erwähnt, mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder bzw. Geschäftsführer und alle persönlich haftenden Gesellschafter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Wirtschaftsprüfer sein müssen, und daß auf jeden

¹⁾ Erfahrungen bei den Fachprüfungen für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Die Wirtschaftsprüfung 3/1953, Seite 67

in der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer nicht mehr als fünf Revisoren entfallen dürfen. Mit dieser letzteren Bestimmung soll verhindert werden, daß nichtqualifizierte Personen im Rahmen einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers durchführen, ohne von einem solchen überwacht zu werden.

bc) Fachprüfung des Wirtschaftsprüfers und aktienrechtliche Pflichtprüfung

Wie aus der vorstehenden Aufzählung des umfangreichen Stoffes, das der Wirtschaftsprüferanwärter beherrschen muß, hervorgeht, sind auch die Anforderungen, die an die Kandidaten gestellt werden, weit größer als bei einem anderen Examen im wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Beruf. Ein umfassendes Wissen ist für eine ordnungsgemäße Prüfung, wie sie das Aktiengesetz vorschreibt, unbedingt erforderlich. Es genügt nicht, daß der Abschlußprüfer nur die aktienrechtlichen Vorschriften hinsichtlich der Bilanzierung kennt. Wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist beispielsweise auch die Kenntnis der Steuergesetze notwendiges Rüstzeug des Wirtschaftsprüfers.

Persönliche Zuverlässigkeit und hohes fachliches Können haben den Wirtschaftsprüfern in der Praxis das große Ansehen verschafft und dem Gesetzgeber, der für die aktienrechtliche Pflichtprüfung einen bestens qualifizierten Berufsstand schaffen wollte, rechtgegeben.

c) Berufsgrundsätze

Hat der Bewerber die Fachprüfung bestanden, so wird er auf Antrag nach seiner Vereidigung als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt. Die Eidesformel hat folgenden Wortlaut: „Ich schwöre bei Gott, daß ich die Berufspflichten eines Wirtschaftsprüfers gewissenhaft erfüllen, insbesondere Verschwiegenheit bewahren und die von mir zu erstattenden Gutachten unparteiisch abgeben werde“. Der Eid kann auch in nichtreligiöser Fassung abgeleistet werden.

Die Wirtschaftsprüfer „haben ihren Beruf entsprechend den Berufsgrundsätzen gewissenhaft, unter Wahrung strengster Verschwiegenheit eigenverantwortlich, hauptberuflich und frei von unvereinbaren sonstigen Tätigkeiten sowie unabhängig und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben“¹⁾.

ca) Hauptberuflichkeit

Der Wirtschaftsprüfer muß seine Tätigkeit hauptberuflich ausüben. Die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer muß seine Arbeitskraft mindestens überwiegend in Anspruch nehmen; er darf also eine zugelassene Tätigkeit nur insoweit ausüben, als dadurch die Berufsausübung nicht zum Nebenberuf wird. Als vereinbar mit dem Wirtschaftsprüferberuf gelten eine Lehrtätigkeit, die Betätigung auf schriftstellerischem Gebiet und die Wahrnehmung fremder Interessen in wirtschaftlichen, rechtlichen und technischen Angelegenheiten. Mit dem Grundsatz der Hauptberuflichkeit soll vermieden werden,

¹⁾ § 26 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater, Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt 1/1949, Seite 8

daß der Wirtschaftsprüfer von seiner eigentlichen Aufgabe abgelenkt wird; er muß sich laufend weiterbilden, um die an ihn herangetragenen Aufgaben voll erfüllen zu können, da entsprechend unserer rasch fortschreitenden Wirtschaftsentwicklung auch die wissenschaftlichen Erkenntnisse einem Wandel unterliegen. Auch würde das Ansehen des Berufsstandes darunter leiden, wenn der Wirtschaftsprüfer beispielsweise eine gewerbliche Tätigkeit ausüben würde.

cb) Eigenverantwortlichkeit

Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf eigenverantwortlich auszuüben. Die Eigenverantwortlichkeit ist gegeben, wenn der Wirtschaftsprüfer selbstständig ist. Als eigenverantwortlich gilt auch die Tätigkeit eines zeichnungsberechtigten Vertreters eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, wobei zu beachten ist, daß den im Angestelltenverhältnis bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beschäftigten Wirtschaftsprüfern mindestens Prokura erteilt sein muß; nur während der Probezeit eines in einem Angestelltenverhältnis stehenden Wirtschaftsprüfers ist es zulässig, daß dieser weder Geschäftsführer noch Prokurist der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist.

Die oben genannten Voraussetzungen für die Annahme der Eigenverantwortlichkeit von im Angestelltenverhältnis tätigen Wirtschaftsprüfern bezieht sich nur auf Äußerlichkeiten, die unseres Erachtens keine absolute Garantie für die tatsächliche Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers darstellen. Worin besteht die Eigenverantwortung? Wie der Begriff schon deutlich sagt, darf der Wirtschaftsprüfer an keinerlei Weisungen gebunden sein, die ihn in irgendeiner Weise verpflichten könnten, entgegen seiner Überzeugung Prüfungsberichte, Gutachten und Beurteilungen abzugeben und Bestätigungsvermerke nach Abschluß der aktienrechtlichen Pflichtprüfung zu erteilen. Der Wirtschaftsprüfer muß die fachliche und moralische Verantwortung für seine Arbeiten selbst tragen; er darf die Verantwortung weder auf Vorgesetzte, noch Hilfskräfte übertragen. Bei dem großen Umfang, den eine aktienrechtliche Pflichtprüfung in der Regel hat, ist es undenkbar, daß der Wirtschaftsprüfer bei der Durchführung seiner Aufgabe mit seiner Arbeitskraft allein auskommt. Eine Hinzuziehung von Hilfskräften ist nicht zu umgehen. Da aber der Wirtschaftsprüfer für die ordnungsgemäße Erfüllung des Prüfungsauftrages verantwortlich ist, muß er in der Lage sein, die von ihm eingesetzten Hilfskräfte zu überwachen. Um die Eigenverantwortlichkeit sicherzustellen, wurde im Gesetz Nr. 105 die sogenannte Kopfquote von höchstens 5 Revisoren pro Wirtschaftsprüfer verankert. Während das Verhältnis von höchstens 5 Revisoren je Wirtschaftsprüfer in den Ländern der amerikanischen Besatzungszone nur für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesetzlich verankert ist, gilt dies in den Ländern der ehemaligen britischen Besatzungszone auch für die in Einzelpraxis tätigen Wirtschaftsprüfer. Die Beschränkung der auf jeden Wirtschaftsprüfer entfallenden Revisoren dürfte in verschiedenen Fällen ein Spiel mit Zahlen sein, wenn man beispielsweise in der vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. herausgegebenen Fachzeitschrift Stellenanzeigen lesen kann, deren eine folgenden Wortlaut hat: „Älterer Wirtschaftsprüfer in Köln gesucht, der die Geschäftsführung einer Wirtschaftsprü-

fungsgesellschaft in Köln zur Erfüllung der Domizilpflicht übernimmt, da bisheriger Geschäftsführer Domizil am Sitz einer Zweigniederlassung haben möchte. Streng vertraulich behandelte Angebote unter Nr. 57/128 an Carl Heymanns Verlag KG, Köln 1, Gereonstraße 18 - 32⁴¹⁾). Aus diesem Inserat geht unseres Erachtens deutlich hervor, daß mit der Anstellung eines älteren Wirtschaftsprüfers, der wahrscheinlich auch niedrige Gehaltsansprüche stellt, nur dem Buchstaben des Gesetzes entsprochen werden soll. Der Inhalt der Vorschriften über die Domizilpflicht ist damit aber keineswegs erfüllt. Sollte nämlich - und allein das wäre sinnvoll - der Wirtschaftsprüfer die Arbeiten der Mitarbeiter, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, überwachen, so würde die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wohl kaum auf einen älteren Wirtschaftsprüfer als Geschäftsführer besonderen Wert legen.

Naheliegend ist die Annahme, daß durch die Anstellung eines älteren Wirtschaftsprüfers nicht nur die Domizilpflicht erfüllt, sondern auch der Deckungsquote Genüge geleistet werden sollte. Derartige Vorgänge dienen nur dazu, den Buchstaben des Gesetzes zu erfüllen, damit auf einen Wirtschaftsprüfer nicht mehr als 5 Revisoren entfallen; dem Sinn des Gesetzes hingegen widersprechen solche „Deckungsmanipulationen“. Das Bundeswirtschaftsministerium hat hinsichtlich der Eigenverantwortlichkeit eines Wirtschaftsprüfers in seinem Schreiben vom 19.9.1953 an den Hessischen Minister für Arbeit, Wirtschaft und Verkehr folgende Ansicht geäußert: „Wenn ein Wirtschaftsprüfer neben seiner Tätigkeit in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eine eigene Praxis ausübt, so vermag er nach allen Erfahrungen diesen Aufgaben nach oben bezeichneten Grundsätzen noch gerecht zu werden. Wenn ein Wirtschaftsprüfer gleichzeitig in zwei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig sein will und daneben noch eine eigene Praxis auszuüben beabsichtigt, so ist der im allgemeinen anzunehmende oder jedenfalls mögliche Aufgabenkreis so groß, daß die unter dem Gesichtspunkt der Verantwortlichkeit erforderliche Kenntnis und Kontrolle der Prüfungsarbeiten nicht mehr ohne weiteres unterstellt werden kann. Dabei ist davon auszugehen, daß der Wirtschaftsprüfer ernstlich beabsichtigt, in den verschiedenen Gesellschaften und seiner persönlichen Praxis tätig zu werden und verantwortlich zu zeichnen²⁾). Die derzeitige gesetzliche Regelung trifft keinerlei Vorsorge, daß der die Prüfung leitende und die Hilfskräfte überwachende Wirtschaftsprüfer auch seine Unterschrift abgibt. Es ist also durchaus denkbar, daß ein Wirtschaftsprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk unterzeichnet, der mit der Prüfung nicht befähigt war, während der für die Revision Verantwortliche mit gutem Gewissen nur einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen oder gar den Bestätigungsvermerk verweigern würde. Eine Gruppe von Wirtschaftsprüfern, die sich unter dem Namen „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ zusammengeschlossen hat, stellt deshalb die Forderung auf, daß jeder an einer Prüfung beteiligte Wirtschaftsprüfer verpflichtet ist, den Prüfungsvermerk zu unterschreiben.

Werden infolge eines Fehlers eines Wirtschaftsprüfers, der als Angestellter einer Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaft tätig ist, von Seiten der Aktien-

1) Die Wirtschaftsprüfung Nr. 2/1957. Eine weitere fast gleichlautende Anzeige ist in „Die Wirtschaftsprüfung“ Nr. 6/1957 zu finden.

2) WP-Jahrbuch 1954, Düsseldorf 1954, Seite 23

gesellschaft Ansprüche geltend gemacht, so ist die Frage zu beantworten, an wen sich die geschädigte Gesellschaft halten kann. Da die Aktiengesellschaft der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Auftrag erteilt hat und letztere gemäß § 278 BGB für das Verschulden eines Erfüllungsgehilfen ebenso wie für eigenes Verschulden einzustehen hat, kann der angestellte Wirtschaftsprüfer nicht in Anspruch genommen werden, wohl dagegen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Besteht nun nicht ein bestimmter Zusammenhang zwischen der Verantwortlichkeit und der Haftung? Haftbar ist nach zivilrechtlichen Vorschriften eine Person nur, wenn sie für die Schadenzufügung verantwortlich ist. Haftung und Verantwortlichkeit sind zwar verschiedene Begriffe, doch setzt die Haftung die Verantwortlichkeit voraus, wenn man vom Tatbestand der Gefährdungshaftung absieht. Deshalb hat der Gesetzgeber die im Angestelltenverhältnis tätigen Wirtschaftsprüfer auch nicht als eigenverantwortlich bezeichnet, sondern den eigenverantwortlich tätigen Wirtschaftsprüfern gleichgestellt, wenn sie die im Gesetz festgelegten Forderungen erfüllen. Die Haftung ist für die Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes auch nicht von derart überragender Bedeutung wie die Tatsache, daß der Wirtschaftsprüfer nur nach seinem Gewissen handelnd, ohne an Weisungen gebunden zu sein, eigenverantwortlich die Prüfungen leitet und seine Beurteilungen, wie dies der Bestätigungsvermerk darstellt, abgibt. Die Eigenverantwortung des Wirtschaftsprüfers ist für die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung ohne größere Bedeutung, da es wohl kaum Wirtschaftsprüfer geben dürfte, die dieser Berufspflicht dem Buchstaben des Gesetzes entsprechend nicht genügen. Zweifel bestehen aber an der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, wenn er in einem Monat über 50 Bestätigungsvermerke von Aktiengesellschaften unterzeichnet. Dies ist allerdings schon vor mehr als einem Jahrzehnt geschehen, und derartige Tatbestände dürften wohl heute nicht mehr in dem Ausmaß gegeben sein, wenngleich wir bei der Untersuchung der Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungsmandate feststellen konnten, daß bei verschiedenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Zahl der von einem bestimmten Wirtschaftsprüfer unterzeichneten Bestätigungsvermerke so groß ist, daß uns Zweifel berechtigt erscheinen, ob dieser Berufsangehörige auch an der Durchführung der Prüfungen beteiligt gewesen ist. Es hat vielmehr den Anschein, daß den Bestätigungsvermerk nicht der die aktienrechtliche Abschlußprüfung durchführende Wirtschaftsprüfer unterschreibt, sondern ein in der interessierten Öffentlichkeit bekannter Wirtschaftsprüfer.

Die Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers überschneidet sich in dem Punkt der Weisungsgebundenheit mit seiner Unabhängigkeit.

cc) Unabhängigkeit

Die Unabhängigkeit ist neben der fachlichen Qualifikation wohl der wichtigste Grundpfeiler des Wirtschaftsprüferberufes. Während der Gesetzgeber des Aktiengesetzes im Zusammenhang mit der Abschlußprüfung die Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers mit keinem Wort erwähnt hat, glaubte er, der Unabhängigkeit große Bedeutung beilegen zu müssen, ja bei Verletzung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers ist der Jahresabschluß auch dann nichtig, wenn die Buchführung, der Jahresabschluß und

der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die Unabhängigkeit ist also nicht nur ein berufsrechtlicher Grundsatz der Wirtschaftsprüfer, sondern auch eine aktienrechtliche Voraussetzung für die Wählbarkeit des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung. Unter Unabhängigkeit versteht man die Freiheit von allen vertraglichen oder tatsächlichen Bindungen und von dem beherrschenden Einfluß der Auftraggeber, ihrer Organe und Konzerne; zur Unabhängigkeit gehört auch das Nichtvorhandensein naher verwandtschaftlicher Beziehungen. Wir unterscheiden verschiedene Arten von Abhängigkeitsverhältnissen: 1.) die kapitalistische Abhängigkeit, 2.) die akquisitorische Abhängigkeit, 3.) die arbeitsvertragliche Abhängigkeit und 4.) sonstige Abhängigkeit.

Bei der kapitalistischen Abhängigkeit liegt der Tatbestand vor, daß der Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von ihren Kapitalgebern und Aufsichtsräten infolge deren Geldhingabe in einem Abhängigkeitsverhältnis stehen. Der Fall der kapitalistischen Abhängigkeit ist an sich auch bei einem in eigener Praxis tätigen Wirtschaftsprüfer denkbar, dessen Praxisaufbau vom Vorstand, einem Aufsichtsratsmitglied oder der Aktiengesellschaft selbst finanziert oder mitfinanziert worden ist. Häufiger ist die kapitalistische Abhängigkeit wohl bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anzutreffen, die in der Praxis neben der Rechtsform der GmbH und der Aktiengesellschaft auch vereinzelt als offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft anzutreffen sind. Vorwiegend bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Kapitalgesellschaften, die bekanntlich vor Schaffung des Wirtschaftsprüferberufes vielfach von Banken als Treuhandgesellschaften, die auch auf dem Prüfungsgebiet tätig waren, gegründet worden sind, ist die kapitalistische Abhängigkeit gegeben. Dieser Art der Abhängigkeit ist der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit in den Berufsgrundsätzen der Wirtschaftsprüfer entgegengestellt. Eine gewisse Gefahr für die ordnungsgemäße Durchführung einer Pflichtprüfung besteht aber dennoch. Deshalb ist es richtig, daß auch der kapitalistisch abhängige Abschlußprüfer von der Wahl als Abschlußprüfer ausgeschlossen bleiben muß. Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ unterscheidet bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sogenannte Hausprüfungsgesellschaften, Bankprüfungsgesellschaften, Prüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand und personenbezogene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Bei den Hausprüfungsgesellschaften - das sind Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Bestandteile eines Konzerns sind und vorwiegend im Rahmen oder für Auftrag dieses Konzerns arbeiten - ist die Unabhängigkeit gegenüber den Konzernmitgliedern in aller Regel nicht gegeben; sie sind also innerhalb ihrer Konzerne von der Wahl als Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft ausgeschlossen.

Die Bank-Treuhandgesellschaften hingegen führen Prüfungen im Bankenkonzern verhältnismäßig selten durch. „Ihr Arbeitsgebiet erstreckt sich vorwiegend auf außenstehende Unternehmen, bei denen es sich allerdings zum erheblichen Teile um Kunden oder Kreditnehmer der ihnen nahestehenden Banken handelt“²⁾. Nach Meinung von Adler-Düring-Schmaltz bestehen jedoch keine Bedenken, wenn die Bankprüfungsgesellschaft bei

1) a.a.O. Seite 589 ff.

2) Adler-Düring-Schmaltz a.a.O. Seite 590

Kunden der Bank aktienrechtliche Pflichtprüfungen vornimmt. Ob diese Auffassung dem Sinn und Zweck der Abschlußprüfung durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer oder eine unabhängige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft entspricht, erscheint uns nicht völlig zweifelsfrei; dies soll in einem anderen Zusammenhang noch eingehend behandelt werden¹⁾.

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand dürfen nach überwiegender Ansicht in der Literatur, der aber vor allem Flume²⁾ entgegentritt, ohne rechtliche Bedenken Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand prüfen, wenn nicht durch einen Aufsichtsrat oder einen Vorstand der Aktiengesellschaft, der gleichzeitig im Vorstand oder im Aufsichtsrat der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und der zu prüfenden Gesellschaft ist, ein maßgebender Einfluß auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ausgeübt werden kann. Auch diese Frage soll noch bei der Darlegung der derzeitigen Auftragsverteilung behandelt werden³⁾.

Bei den personenbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist eine kapitalistische Abhängigkeit nicht gegeben, da die Aktien oder Anteile der Gesellschaft in Händen der Wirtschaftsprüfer oder deren Angehörigen liegen. Steuerliche Gründe, Alters- und Hinterbliebenensicherung und die Erhaltung der Praxis haben bei derartigen Gesellschaftsgründungen den Ausschlag gegeben.

Von größerer Bedeutung für die ordnungsgemäße Durchführung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung als die kapitalistische Abhängigkeit ist die sogenannte akquisitorische Abhängigkeit, da nach allen Erfahrungen der Praxis die Unternehmungen ihre Wirtschaftsprüfer nicht allzu häufig wechseln. Diese Art der Abhängigkeit besteht darin, daß ein Wirtschaftsprüfer von einer Person, sei sie nun eine natürliche oder juristische, eine Vielzahl von Aufträgen erhält, die für seine Praxis von lebenswichtiger Bedeutung sind. „Die aus dem Komplex der sogenannten akquisitorischen Abhängigkeit (Kundenabhängigkeit) grundsätzlich gegebene Gefahr unzulässiger Konzessionen an den Auftraggeber ist um so stärker, je mehr ein Auftragsverlust die Existenzgrundlage eines Berufsträgers bedroht“⁴⁾. Die bedeutendsten Auftraggeber für den Wirtschaftsprüferberuf sind neben der öffentlichen Hand die Banken. Da die letzteren neben dem Stimmrecht aus den ihnen gehörenden, oft nennenswerten Aktienpaketen auch noch das Depotstimmrecht zur Verfügung haben, sind sie in der Lage, dem Wirtschaftsprüfer oder der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, mit der sie zusammenarbeiten, ansehnliche Pflichtprüfungsaufträge zukommen zu lassen. Ein mit Hilfe einer Bank als Abschlußprüfer mehrerer Aktiengesellschaften gewählter Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, steht bei einer Frage, die ihn in Widerspruch zu seiner Bank bringt, unter Umständen vor der schwerwiegenden Entscheidung, ob er seine Berufspflichten verletzen oder seine und seiner Mitarbeiter wirtschaftliche Existenz aufs Spiel setzen soll,

1) vergleiche Seiten 61 ff.

2) Neue juristische Wochenschrift 1952, Seite 484 und 1953, Seite 90

3) vergleiche Seiten 61 ff.

4) Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf, Denkschrift über die Entwicklung und Stellung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf gleichzeitig Stellungnahme von leitenden Wirtschaftsprüfern in Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften zu den Änderungsvorschlägen der Aktionsgemeinschaft „freier Wirtschaftsprüfer“ zum Regierungsentwurf der Wirtschaftsprüferordnung, Ende Januar 1957, Seite 17

falls die Bank in Zukunft einen anderen Abschlußprüfer wählt, oder ob er seinem Berufseid entsprechend entscheiden und damit die Beziehungen zu seinem bisher mehreren „Arbeitgeber“ aufs Spiel setzen soll. Ob nun ein Einzelwirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mehr der Gefahr der akquisitorischen Abhängigkeit ausgesetzt ist, ist eine Frage, die nur im Einzelfall und dabei in Ansehung der Auftragsstreuung beantwortet werden kann. Es kann nicht ohne eingehende Untersuchung der derzeitigen Auftragsverteilung bei den aktienrechtlichen Pflichtprüfungen den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestätigt werden, daß sie grundsätzlich weniger kundenabhängig sind als die Einzelwirtschaftsprüfer. Entscheidend ist vielmehr, um dies zu wiederholen, die Zahl der von einer Person oder einer bestimmten Stelle erteilten oder vermittelten Aufträge.

„Die AG wird in manchen Fällen auch als Rechtsform gewählt, ohne daß reine Kapitalinteressen dies erzwingen; so z. B. sind zahlreiche Treuhand- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in die Rechtsform der AG gekleidet, primär jedoch aus dem Grunde, weil die Organe der AG für eine Entfaltung und Führung dieser Dienstleistungsbetriebe besonders vorteilhaft sind¹⁾. Mit den Organen der AG, die für die Entfaltung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften besonders vorteilhaft sind, dürfte doch wohl der Aufsichtsrat gemeint sein. Es ist für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wirtschaftlich gesehen gewiß von Vorteil, wenn sie durch ihre Aufsichtsräte Aufträge vermittelt erhält. Die Gefahr der akquisitorischen Abhängigkeit ist damit doch zweifellos in besonderem Maße gegeben, wenn auch die Aufsichtsratsmitglieder - vom Vorsitz abgesehen - auf die Geschäftsführung in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften keinen Einfluß nehmen dürfen und es ihnen grundsätzlich nicht gestattet ist, in Prüfungsberichte, die von der Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft angefertigt worden sind, Einsicht zu nehmen.

Die Möglichkeit des Bestehens einer arbeitsvertraglichen Abhängigkeit ist durch die Tatsache gegeben, daß Wirtschaftsprüfer auch im Angestelltenverhältnis tätig sein können, wenn ihnen nur Prokura erteilt worden ist. Da die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften - ebenso wie die Wirtschaftsprüfer bei ihren angestellten Fachkräften - in die Dienstverträge mit den im Angestelltenverhältnis beschäftigten Wirtschaftsprüfern häufig sogenannte Konkurrenzklauseln aufnehmen, wonach ein aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidender Wirtschaftsprüfer weder von Persönlichkeiten noch von Unternehmungen, für die er bei seiner Tätigkeit als angestellter Wirtschaftsprüfer gearbeitet hatte, Aufträge annehmen darf, wird die arbeitsvertragliche Abhängigkeit insofern verstärkt, als dieser Wirtschaftsprüfer sich nur unter größten Schwierigkeiten eine eigene Praxis aufbauen kann. Diese Berufsangehörigen sind verständlicherweise in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis von ihrem Arbeitgeber, da sie trotz des Kündigungsschutzgesetzes mit Entlassung oder aber mit dem Ausbleiben von Gehaltserhöhungen und von sonstigen Aufstiegschancen rechnen können, falls sie bei sachlichen Meinungsverschiedenheiten mit dem Vorgesetzten unter Beachtung des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers an ihrer Auffassung festhalten. An dieser Sachlage hat auch das Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 12. Dezember 1956 — AZR 11/56 —²⁾ nur wenig

¹⁾ Rößle K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, 1951, Seite 55

²⁾ Neue Juristische Wochenschrift Nr. 20/1957, Seite 763 und Anlage 1 zum Rundschreiben des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Bayern Nr. 4/1957

geändert. Für Angestellte von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die nicht selbst Wirtschaftsprüfer sind, ist der Einbau der Konkurrenzklauseln unzulässig. Auf angestellte Wirtschaftsprüfer ist das Urteil auch anwendbar; doch sind in diesem Fall die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer, die den Auftragsschutz zum Gegenstand haben, zu beachten. Danach ist ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vor der Übernahme eines Auftrages verpflichtet, den neuen Mandanten, der bisher von einem anderen Berufsangehörigen geprüft oder beraten worden ist, nach den Gründen zu fragen, die den Wechsel des Wirtschaftsprüfers herbeigeführt haben. Weitere Pflichten bestehen für den Wirtschaftsprüfer im Hinblick auf den Mandatsschutz nicht. Damit ist der Auftragsschutz eine formelle Angelegenheit, die materiell nahezu bedeutungslos ist; man kann die in den berufsrechtlichen Grundsätzen verankerten Mandatsschutzbestimmungen als eine kollegiale Geste bezeichnen, die die Bezeichnung Auftragsschutz keineswegs verdienen. Kann ein im Angestelltenverhältnis tätiger Wirtschaftsprüfer als unabhängig gegenüber seinem Dienstherrn angesehen werden, wenn man die Auftragsschutzbestimmungen als praktisch unwirksam erkannt hat? Wir glauben diese Frage verneinen zu müssen. Ein Wirtschaftsprüfer kann sich nämlich theoretisch ohne Schwierigkeiten selbständig machen. Der Gründung einer eigenen Praxis stehen nicht die Vorschriften des Mandatsschutzes als Hindernis im Wege. Die entscheidende Frage ist die der wirtschaftlichen Sicherheit. Wie soll nämlich ein Wirtschaftsprüfer Aufträge erhalten, da Werbung einem Berufsangehörigen in jeder Form durch die Kundmachungsbestimmungen strengstens verboten ist. Hierin liegt die größte Schwierigkeit. Wirtschaftsprüfer im Angestelltenverhältnis haben in der Regel nicht die Sicherheit bzw. Aussicht, eine hinreichend große Zahl von Aufträgen zu erhalten, damit sie wirtschaftlich gesichert sind. Folglich sind diese Wirtschaftsprüfer von ihren Dienstherrn nicht unabhängig.

Sonstige Abhängigkeitsverhältnisse können auf verwandtschaftlichen oder freundschaftlichen Beziehungen beruhen. Es wäre auch denkbar, daß eine Abhängigkeit auf der Kenntnis von bestimmten Tatsachen, deren Bekanntgabe den Wirtschaftsprüfer in eine unangenehme Situation bringen würde, fußt; in diesem Zusammenhang sei nur auf die Entnazifizierung und das Vertuschen der politischen Vergangenheit hingewiesen.

Das Aktiengesetz legt an die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers keinen allzu strengen Maßstab an. „Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden; gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat“¹⁾. Die Vorstands-, Aufsichtsratsmitglieder und die Angestellten der zu prüfenden Aktiengesellschaft sind als Abschlußprüfer ohnehin nicht wählbar, da sie nicht Wirtschaftsprüfer sein können, außer es handelt sich um eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Eine Selbstverständlichkeit ist - oder besser sollte es sein -, daß weder Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder der von der zu prüfenden Aktiengesellschaft abhängigen

¹⁾ § 137 Absatz 2 AktG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder gar die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst als Abschlußprüfer gewählt werden dürfen. Strengere Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer stellen die in der amerikanischen Zone in den Durchführungsverordnungen zu den Berufsgesetzen festgelegten Berufsgrundsätze. Danach fehlt es an der gebotenen Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers insbesondere, wenn er „a) hinsichtlich seiner Gutachten oder Beurteilungen an Weisungen gebunden ist, b) in seiner Geschäftsführung unter dem maßgeblichen Einfluß des zu prüfenden Unternehmens steht, c) in den letzten zwei Jahren vor Entgegennahme des Prüfungsauftrags als Aufsichtsratsmitglied oder in einem Anstellungs- oder ähnlichen Verhältnis für das zu prüfende Unternehmen, für ein von diesem abhängiges oder mit diesem konzernmäßig verbundenes Unternehmen tätig gewesen ist, d) einer Gesellschaft nach § 2 Abs. 1 (= Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) des Gesetzes angehört und die zu b), e) und f) bezeichneten Umstände auf einen Mitgesellschafter, bei juristischen Personen auf ein Mitglied des Vorstandes oder der Geschäftsführung zutreffen. Ferner fehlt es an der gebotenen Unabhängigkeit, wenn ein Berufsangehöriger oder seine Ehefrau e) mit dem Inhaber, einem Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer des zu prüfenden Unternehmens im ersten oder im zweiten Grad verwandt ist und f) an dem zu prüfenden Unternehmen erheblich beteiligt ist“¹⁾. Maßgebender Einfluß ist nicht erst dann anzunehmen, wenn die in § 15 AktG dargestellten Wesensmerkmale des Konzerns gegeben sind. Die unter f) genannte erhebliche Beteiligung ist in Anlehnung an die im Steuerrecht getroffene Regelung der wesentlichen Beteiligung bei einem Anteil von 25% anzunehmen; dabei ist gleichgültig, ob der Abschlußprüfer selbst oder seine Ehefrau oder andere Verwandte ersten Grades die Anteile besitzen.

Die Nichtwählbarkeit eines Abschlußprüfers hängt nicht von der Tatsache ab, daß ein maßgebender Einfluß auf ihn ausgeübt wird, sondern es genügt allein schon die Möglichkeit der Einflußnahme für die Verneinung der Wählbarkeit. Der gleiche Tatbestand liegt auch bei der Besorgnis der Befangenheit vor, da auch hier nicht eine tatsächlich gegebene Befangenheit des Abschlußprüfers gegeben sein muß, sondern allein die Besorgnis der Befangenheit genügt. Die Besorgnis der Befangenheit ist viel weitergehend als der Tatbestand der Abhängigkeit. Ein abhängiger Prüfer ist immer befangen, ein befangener dagegen nicht immer abhängig. Besorgnis der Befangenheit besteht, wenn vom Standpunkt eines vorurteilsfreien Dritten infolge konkreter und vernünftiger Gründe befürchtet werden muß, daß die Prüfung durch den Abschlußprüfer unter Umständen nicht objektiv und sachgemäß durchgeführt werden könnte. Ein befangener Wirtschaftsprüfer darf die Wahl zum Abschlußprüfer nicht annehmen, ohne gegen die Berufsgrundsätze zu verstoßen. Nach Auffassung von Adler-Düring-Schmaltz²⁾ muß einer übertriebenen Ausweitung der unter Abhängigkeit fallenden Beziehungen zwischen Abschlußprüfer und zu prüfender Aktiengesellschaft entgegengetreten werden, da ein Vertrauensverhältnis zwischen Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einerseits und Auftraggeber andererseits zum Wesen jeder revisorischen Tätigkeit gehört. Besorg-

1) WP-Jahrbuch 1954 Seite 24 ff.

2) a.a.O. Seite 137

nis der Befangenheit ist nicht gegeben, wenn der Abschlußprüfer bei der Erstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt oder Aufträge anderer Art für die Gesellschaft ausgeführt hat oder ausführt.

„Insbesondere scheidet die sogenannte Kundenabhängigkeit als ein möglicher Tatbestand des § 137 Abs. 2 (AktG) oder der Besorgnis der Befangenheit aus“¹⁾. Von besonderer Bedeutung ist, daß die Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung durch einen befangenen Abschlußprüfer nicht wie bei einem abhängigen die Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge hat; unseres Erachtens steht einem Aktionär, dem Vorstand oder dem Aufsichtsrat die Möglichkeit offen, den von einem befangenen Wirtschaftsprüfer geprüften Jahresabschluß anzufechten. Wann im Einzelfall Besorgnis der Befangenheit gegeben ist, hat weder im Gesetz noch in den Berufsgrundsätzen der Wirtschaftsprüfer bisher eine Fixierung erfahren; es wurde allerdings ein Berufsordnungsausschuß eingesetzt, der sich unter anderem mit dieser Frage zu beschäftigen hatte. In der neuen Wirtschaftsprüferordnung wird das Unabhängigkeitserfordernis gegenüber der derzeitigen Regelung erweitert. In Zukunft soll auch Befangenheit einen Berufsangehörigen hindern, einen Auftrag anzunehmen. So lautet § 61 des Entwurfs der Wirtschaftsprüferordnung: „Der Wirtschaftsprüfer hat seine Tätigkeit zu versagen, wenn sie für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden soll oder die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung des Auftrags besteht“²⁾.

Den Problemkreis der Unabhängigkeit abschließend muß noch erwähnt werden, daß ein Wirtschaftsprüfer, der nach dem Buchstaben des Gesetzes abhängig ist und deshalb als Abschlußprüfer ausscheidet, nicht immer seinem Abhängigkeitsverhältnis entsprechend handelt. Entscheidend kommt es hier auf die einzelne Persönlichkeit an. Inwieweit die bisher dargelegten die ordnungsmäßige und unabhängige Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung sichernden Bestimmungen über die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers in der Praxis eingehalten werden, und ob damit das Ziel der Abschlußprüfung erreicht wird, wird in einem der folgenden Abschnitte besprochen werden.

cd) Verschwiegenheit

Der Verschwiegenheitspflicht des Wirtschaftsprüfers wird große Bedeutung zugemessen. „Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auf alle Kenntnisse, die der Berufsangehörige bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erhalten hat, insbesondere auf Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse. Von der Kenntnis über die Verhältnisse des Auftraggebers darf der Berufsangehörige nur mit Genehmigung des Auftraggebers Gebrauch machen“³⁾. Bei seiner Vereidigung verpflichtet sich der Wirtschaftsprüfer durch Eid zur Wahrung strengster Verschwiegenheit. Auch das Aktiengesetz hat ausdrücklich den Abschlußprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet und im Falle der Verletzung dieser Berufspflicht können, abgesehen von der Straf-

1) Adler-Düring-Schmaltz a.a.O., Seite 582

2) Koch W., a.a.O. Seite 171

3) § 26 Absatz 3 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater, Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt Nr. 1/1949, Seite 4

barkeit gem. § 302 AktG, von der Aktiengesellschaft Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden; hier wird die Verschwiegenheitspflicht bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlußprüfer auch gegenüber den Mitgliedern des Aufsichtsrates und den Gesellschaftern der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der einen Ausnahme gesetzlich verankert, daß der Aufsichtsratsvorsitzende und dessen Stellvertreter in die Prüfungsberichte Einsicht nehmen dürfen. Die Wahrung der Verschwiegenheit ist eine Grundforderung nicht nur gegenüber dem Wirtschaftsprüfer, sondern für alle prüfenden und beratenden Berufe. Gerade die aktenrechtliche Pflichtprüfung, bei der der Abschlußprüfer in die wirtschaftlichen Vorgänge und die Lage der Aktiengesellschaft einen umfassenden Einblick erhält, wäre ohne die Verschwiegenheitspflicht undenkbar. Zwischen dem Abschlußprüfer und der geprüften Gesellschaft muß ein Vertrauensverhältnis bestehen; die Gesellschaft darf nicht Gefahr laufen, daß der Wirtschaftsprüfer unbefugt seine bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse verwertet, dies insbesondere, weil sich der Vorstand gegenüber dem Abschlußprüfer nicht auf die sogenannte Schutzklausel berufen kann. Durch das Dritte Strafrechtsänderungsgesetz vom 4. August 1953 wird die Verletzung der Geheimhaltungspflicht durch Wirtschaftsprüfer in das Strafgesetzbuch aufgenommen und mit Gefängnisstrafe bis zu 6 Monaten sowie mit Geldstrafe bedroht. Dem Wirtschaftsprüfer steht im Zivil- und im Strafprozeß das Recht zu, die Aussage zu verweigern; auch im Steuerermittlungs- und im Strafverfahren muß das Zeugnisverweigerungsrecht und die Zeugnisverweigerungspflicht des Wirtschaftsprüfers dann anerkannt werden, wenn durch eine Aussage der Auftraggeber einer Strafverfolgung ausgesetzt würde; diese Ansicht ist allerdings bestritten¹⁾. Die strenge Beachtung ist aber nicht nur für das jeweils geprüfte Unternehmen und den Abschlußprüfer selbst von Bedeutung; auch die Volkswirtschaft als solche kann durch Preisgabe eines Betriebsgeheimnisses an das Ausland schweren Schaden erleiden.

ce) Freiberuflichkeit

Zu den anerkannten Berufsgrundsätzen der Wirtschaftsprüfer gehört auch die Freiberuflichkeit, wenngleich diese nicht im Bayer. Gesetz oder in den Durchführungsverordnungen zu Gesetz Nr. 105 über die Wirtschaftsprüfer enthalten ist. In die neue, dem Bundestag bereits vorgelegte einheitliche Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer in der Bundesrepublik Deutschland soll der Satz aufgenommen werden, daß der Wirtschaftsprüferberuf ein freier Beruf ist. Was versteht man aber unter dem Begriff der Freiberuflichkeit? Das Wesensmerkmal des freien Berufs ist die selbständige geistige und schöpferische Betätigung in völliger Unabhängigkeit von Staat und Auftraggeber, wobei das Ziel nicht die Güterproduktion sein kann, sondern auf die Versorgung mit Dienstleistungen gerichtet ist. Die freiberufliche Tätigkeit ist eine mit einer bestimmten Person untrennbar verbundene persönliche Dienstleistung, die bedingt durch die berufsethische Haltung jedes einzelnen primär nicht auf Erwerbsstreben abzielt, sondern auf eine fachliche Leistung. Die Wirtschaftsprüfer als die Vertreter eines in soziologischer Sicht freien Berufs sind an strenge Kundmachungs- und

¹⁾ WP-Jahrbuch 1954, Seite 28

Auftragsschutzbestimmungen gebunden; sie dürfen keinerlei Werbung treiben. Ausdrücklich ist es den Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verboten, Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte unaufgefordert zu versenden. Unseres Erachtens dürfen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, von Aktiengesellschaften abgesehen, ihre Jahresabschlüsse auch nicht veröffentlichen, wenngleich dies auch gelegentlich geschieht¹⁾. Damit soll eine Werbung in dieser Form verhindert werden. Unseres Erachtens kann nämlich eine veröffentlichte Bilanz unter gewissen Voraussetzungen - d. h., wenn sich beispielsweise ein finanziell gutes Fundament der entsprechenden Gesellschaft aus dem Jahresabschluß ableiten oder die Höhe des Umsatzes eine entsprechende Bedeutung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vermuten läßt - eine gewisse Werbewirkung haben. Da innerhalb des Berufs der Wirtschaftsprüfer Bedenken erhoben worden sind, daß Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch die häufigen Testate bei veröffentlichten Jahresabschlüssen eine gewisse Werbewirkung erzielen, scheint es uns unverständlich, daß die „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ gefordert hat, daß in der Übergangszeit alle Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ihre Jahresabschlüsse veröffentlichen müssen. Welches Ziel mit dieser Forderung verfolgt werden soll, erscheint uns nicht ganz verständlich. Sollte die Absicht bestanden haben, dadurch Berufsangehörige von dieser Form der Berufsausübung abzuhalten, so glauben wir, daß damit nichts erreicht werden kann. „Publizität ist aber nur dann sinnvoll, wenn eine gesetzlich vorgeschriebene und geregelte Prüfung der veröffentlichten Bilanzen die Gewähr gibt, daß diese ordnungsgemäß erstellt worden sind“²⁾. Die Offenlegung der Verhältnisse der jeweiligen Gesellschaft wird damit nicht erreicht, und allein dieses Ziel wäre erstrebenswert. Hätte die „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ beispielsweise gefordert, daß jede Gesellschaft ihre Anteilseigner und auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung ihre eventuell gewählten Aufsichtsratsmitglieder der Öffentlichkeit bekanntzumachen haben, so würde uns dies zweckmäßiger scheinen. Die Berufsangehörigen sind auch angehalten, nicht zu versuchen, durch Honorarunterbietungen Aufträge zu erhalten.

Infolge der Mannigfaltigkeit der freien Berufe gibt es keine gesetzliche Definition der Freiberuflichkeit. Das Einkommensteuergesetz 1958 § 18 Abs. 1 Ziffer 1 enthält eine allerdings nicht umfassende Aufzählung der freiberuflich Tätigen: „Zu den freien Berufen gehören insbesondere die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte und Notare, der Ingenieure, der Architekten, der Handelschemiker, der Heilpraktiker, der Dentisten, der Landmesser, der Wirtschaftsprüfer, der Steuerberater, der Buchsachverständigen und ähnlicher Berufe“. Grundvoraussetzung für die Freiberuflichkeit ist bei den genannten Berufsgruppen die Selbständigkeit. Die Abgrenzung des freien Berufs von dem Gewerbebetrieb ist äußerst schwierig und gehört zu den umstrittensten Problemen des Gewerbesteuerrechts, mit denen sich die höchstrichterliche Rechtsprechung

¹⁾ z. B. im Bundesanzeiger Nr. 239/1952 und 242/1952

²⁾ Hintner O., in einer Ansprache am 18. 10. 1956 über den Bayerischen Rundfunk - UKW

mehrfach zu befassen hatte und hat. Ursprünglich war die Anerkennung der Freiberuflichkeit eines Steuerpflichtigen nur bei akademischen Berufen gegeben; hieran hielt die Rechtsprechung nicht fest. Sie vertrat vielmehr den Standpunkt, es sei für den freien Beruf ein Wesensmerkmal, daß der Steuerpflichtige mit seiner persönlichen Arbeitskraft die hauptsächliche Arbeit leiste. „Die Überlassung nicht nur technischer und vorbereitender, sondern entscheidender und verantwortlicher Aufgaben an selbständige Hilfskräfte widerspricht dem Wesen des freien Berufs für alle in Betracht kommenden Berufe“¹⁾. Bei der soziologischen Betrachtung des freien Berufes ist die Berufsausübung in der Rechtsform der Handelsgesellschaft ausgeschlossen. Das Steuerrecht hingegen macht die Anerkennung als freier Beruf nicht von einer Rechtsform abhängig. Es werden zwar alle Handelsgesellschaften als Gewerbebetriebe behandelt, jedoch können auch Einzelwirtschaftsprüfer den Gewerbetreibenden zugerechnet werden. Angehörige der in § 18 Einkommensteuergesetz genannten freien Berufe werden, wenn sie eine gewisse Zahl von qualifizierten Hilfskräften beschäftigen, die die Arbeitskraft des Betreffenden zu vervielfältigen in der Lage sind (sogenannte Vervielfältigungstheorie), steuerrechtlich wie Gewerbetreibende behandelt. Die Vertreter der Wirtschaftsprüfungsaktiengesellschaften²⁾ weisen deshalb mit Recht darauf hin, daß der Grundsatz der Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüferberufes gewerbesteuerrechtlich nicht allein von der Rechtsform, in der der Beruf ausgeübt wird, abhängig ist, da einerseits zwar alle Handelsgesellschaften eo ipso gewerbesteuerpflichtig sind, andererseits aber auch Einzelwirtschaftsprüfer der Gewerbesteuerpflicht unterliegen, wenn ihre Praxis einen gewissen Umfang überschritten hat. Bei soziologischer Betrachtung aber können nur Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis und in Sozietäten als freiberuflich Tätige bezeichnet werden.

Steht die Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften? Diese Frage ist unseres Erachtens zu bejahen, da die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit Berufsgrundsätze des Wirtschaftsprüferberufes sind und Wesensmerkmale des freien Berufes darstellen. Die Forderung, daß der Wirtschaftsprüfer einen freien Beruf ausübt, beinhaltet also auch, daß er eigenverantwortlich und unabhängig tätig ist. Damit wird die Eigenverantwortlichkeit und die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers eigentlich zweimal erwähnt; die im Vordergrund der Berufsausübung stehenden Grundsätze werden im Hinblick auf seine Tätigkeit als aktienrechtlicher Abschlußprüfer besonders hervorgehoben.

d) Überwachung und Einhaltung der Berufspflichten

„Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden dahingehend überwacht, daß sie ihre Berufspflichten erfüllen, insbesondere die Grundsätze der Berufsausübung beachten“³⁾. Aufsichtsorgan ist in Bayern und den übrigen Ländern der ehemals amerikanischen Besatzungszone die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde. Das Wirtschaftsministerium in Bayern beruft sechs Mitglieder für den Disziplinausschuß,

1) RFH-Urteil vom 8. 3. 1939, Reichssteuerblatt Nr. 39/1939, Seite 578

2) Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf, a.a.O., Seite 11

3) WP-Jahrbuch 1954, Seite 51

der sich aus einem Vorsitzenden, der die Befähigung zum Richteramt oder zum höheren Verwaltungsdienst besitzen muß, je einem Vertreter der Staatsministerien für Wirtschaft und der Finanzen, einem Vertreter der Wirtschaft und 2 Wirtschaftsprüfern zusammensetzt. Auf Vorschlag des Disziplinausschusses kann die Aufsichtsbehörde Verwarnungen oder Verweise aussprechen oder die Bestellung des Wirtschaftsprüfers widerrufen, wenn das Nichtvorhandensein der persönlichen Eignung des Betreffenden festgestellt wird. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist nur ein Widerruf der Zulassung möglich, da diese der Disziplinargerichtbarkeit, nicht aber der Ehrengerichtbarkeit unterliegen.

Die Aufsichtsbehörde wacht zusammen mit dem Disziplinausschuß über die Beachtung der Grundsätze für die Berufsausübung durch Wirtschaftsprüfer. Daß eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die beispielsweise den Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers verletzt hat, nicht mit einem Verweis oder einer Verwarnung bestraft werden kann, erscheint uns als eine Gesetzeslücke, da bei leichteren Verstößen gegen die Berufsgrundsätze ein Widerruf der Zulassung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht ausgesprochen wird, während einem Einzelwirtschaftsprüfer ein Verweis oder eine Verwarnung erteilt werden kann.

Der Disziplinausschuß hat sich vorwiegend mit Verletzungen von Kundmachungs- und Auftragsschutzbestimmungen und mit unerlaubter Werbung zu befassen. Von einem Vorstandsmitglied einer der größten deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist unseres Erachtens zu Recht bemängelt worden, daß wegen Verletzung des Grundsatzes der Unabhängigkeit nach dem Krieg nur wenige Wirtschaftsprüfer belangt worden sind, obwohl nach seiner Meinung hier manches im Argen liege. Dies mag damit zu begründen sein, daß die Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer nicht anzeigen, und die Aufsichtsbehörde, die von Amts wegen ein Disziplinarverfahren einleiten kann, von der Verletzung der Berufsgrundsätze in den einzelnen Fällen keine Kenntnis erlangt.

IV. Derzeitige Auftragsverteilung

Nach Darlegung der Anforderungen, die sowohl das Aktienrecht als auch das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer an den Abschlußprüfer stellt, müssen wir die derzeitige Verteilung der Pflichtprüfungen untersuchen, um auf diese Weise eventuell reformbedürftige Tatbestände feststellen zu können.

1. Einteilung der Abschlußprüfer in Gruppen für die Auswertung der Statistik

Bevor wir in die Behandlung der jetzigen Mandatsverteilung von aktienrechtlichen Pflichtprüfungen eintreten, müssen wir die als Abschlußprüfer beauftragten Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in wenige Gruppen zusammenfassen, damit wir zu einem verwertbaren Ergebnis unserer statistischen Aufbereitung der geprüften Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien kommen.

Wir haben einmal in einer Gruppe sämtliche als Einzelprüfer Bestätigungsvermerke von Jahresabschlüssen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zeichnenden Wirtschaftsprüfer zusammengefaßt. Dabei sind wir uns aber wohl bewußt, daß hierin auch als Einzelprüfer zeichnende Vorstandsmitglieder bzw. Geschäftsführer von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften enthalten sind, die entsprechend den Angaben im WP-Verzeichnis¹⁾ nicht in eigener Praxis, sondern nur bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig sind. Als Beispiele seien hier nur die Wirtschaftsprüfer Dr. Max Schwarz, München (in Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft AG) und Wehmüller²⁾, Köln, (in Rheinisch-Westfälische „Revision“ Treuhand AG) angeführt.

Der Gruppe der Einzelprüfer stehen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegenüber. „Bei den WP-Gesellschaften muß man zunächst einmal feststellen, daß diese keineswegs eine einheitliche Struktur haben und daher auch nicht einheitlich beurteilt werden können“³⁾. Wir haben deshalb von einer Trennung der sogenannten wirtschaftsprüfereigenen Gesellschaften von den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Kapital sich ganz oder wenigstens überwiegend in anderen Händen als von Berufsangehörigen befindet, abgesehen, da ein zuverlässiges Ergebnis nicht gewährleistet wäre. Es soll aber schon hier vorausgeschickt werden, daß der Anteil der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen, die von wirtschaftsprüfereigenen Gesellschaften durchgeführt werden, im Verhältnis zu den Pflichtprüfungsmandaten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften insgesamt gering ist⁴⁾.

Die dritte Gruppe umfasst die sogenannten Kollegialprüfer. Hierbei handelt es sich einmal um Einzelprüfer, die sich zu Sozietäten zusammengeschlossen haben, zum anderen um Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die zusammen mit einem anderen Wirtschaftsprüfer bzw. einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung betraut worden sind. Bei dieser Gruppe werden wir auf eine Unterteilung in solche Abschlußprüfungen, die von zwei oder mehreren Einzelprüfern durchgeführt worden sind, solche, bei denen einer der Abschlußprüfer eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der andere ein Wirtschaftsprüfer ist und solche, bei denen beide Abschlußprüfer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind, verzichten, da es sich im wesentlichen jeweils um von 2 Wirtschaftsprüfern geprüfte Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien handelt.

Bei der nächsten Gruppe handelt es sich um Prüfungsverbände und Abschlußprüfungen von Eisenbahnaktiengesellschaften, die von der jeweiligen Bahnaufsichtsbehörde vorgenommen werden.

Die fünfte und letzte Gruppe stellt ein Kuriosum dar. Hierin sind nämlich die Personen aufgeführt, die ohne Wirtschaftsprüfer zu sein, durch ihre Unterschrift die Durchführung der Pflichtprüfung einer Aktiengesellschaft bestätigt haben.

1) WP-Verzeichnis 1951 und WP-Verzeichnis 1953

2) Ob es sich um Hermann Wehmüller oder Franz Wehmüller handelt, läßt sich weder aus den geprüften und im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüssen noch aus dem „Handbuch der Deutschen Aktiengesellschaften 1954/55“ ersehen.

3) Koch W., „Der Beruf des Wirtschaftsprüfers“, Berlin 1957, Seite 176

4) vergleiche Koch W., a.a.O., Seite 152

2. Erläuterung der Grundlagen und des Aufbaus der Auftragsverteilungsstatistik

Die Untersuchung der derzeitigen Mandatsverteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen auf die im vorstehenden Abschnitt genannten 5 Gruppen wurde in folgender Weise vorgenommen, wobei allerdings nur die Bilanzen nach der Währungsumstellung einschließlich der DM-Eröffnungsbilanz herangezogen worden sind: Die wesentliche Grundlage bildete der „Bundesanzeiger“ bzw. der „Öffentliche Anzeiger für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet“. Zur Ergänzung bestehender Lücken wurde auf das „Handbuch der Deutschen Aktiengesellschaften 1954/55“ zurückgegriffen. Dabei wurden der „Öffentliche Anzeiger für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet“ ab Nr. 26 vom 2. April 1949 bis einschließlich Nr. 21 vom 31. Januar 1957 des Bundesanzeigers herangezogen. Die hierin enthaltenen DM-Eröffnungsbilanzen bzw. Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften bzw. Kommanditgesellschaften auf Aktien wurden auf Karteikarten, von denen für jede im Bundesgebiet und West-Berlin ansässige Aktiengesellschaft bzw. Kommanditgesellschaft auf Aktien eine Karte angelegt wurde, eingetragen. Auf diese Weise ergab sich für jede Gesellschaft ein übersichtliches Bild über die Wiederwahl oder den Wechsel des Abschlußprüfers. Da aber hieraus die Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen auf die einzelnen Abschlußprüfer-Gruppen nicht zu ersehen war, mußte für jeden einzelnen Abschlußprüfer ein Blatt angelegt werden, auf das alle von ihm geprüften Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien eingetragen wurden. In einer Spalte dieser Blätter wurden insbesondere die Abschlußprüferwechsel und sonstigen Besonderheiten, die für die Beurteilung der Verteilung der Prüfungsaufträge von Bedeutung erschienen, aufgezeichnet. Hierunter fallen insbesondere Großaktionäre der geprüften Gesellschaft und die Namen häufig wiederkehrender Aufsichtsratsmitglieder; auch wurden hier die Verweigerungen von Bestätigungsvermerken, denen ein Wechsel des Abschlußprüfers folgte, festgehalten. Als Unterlagen bei der Feststellung irgendwie gearteter Beziehungen zwischen dem Abschlußprüfer und der geprüften Aktiengesellschaft haben uns der „Bundesanzeiger“ bzw. der „Öffentliche Anzeiger für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet“, die Bücher „Banken, Banken über alles“ (G. Baumann), „Der Bund als Konzernunternehmer“ (K. Bräuer), „Wer gehört zu wem?“ (Commerz- und Discontobank AG) und „Handbuch der Deutschen Aktiengesellschaften 1954/55“ (Hoppenstedt & Co.) gedient. Auf Grund dieser Blätter wurde dann für jede der oben angeführten Gruppen eine Zusammenstellung gefertigt, mit Hilfe derer wir zu dem folgenden Ergebnis der derzeitigen Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen gelangt sind.

3. Ergebnis der Auftragsverteilungsstatistik

Von den erfaßten Jahresabschlüssen bzw. Eröffnungsbilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien entfallen auf:

Einzelwirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Kollegialprüfer

	Prüfer	Zahl der gepr. Jahresabschl.	Grundkapital i. 1000 DM	Bilanzsumme i. 1000 DM	Prüfer	Zahl der gepr. Jahresabschl.	Grundkapital i. 1000 DM	Bilanzsumme i. 1000 DM	Prüfer	Zahl der gepr. Jahresabschl.	Grundkapital i. 1000 DM	Bilanzsumme i. 1000 DM
21. 6. 1948 bzw.												
1. 4. 1949	437	1351	3 799 150	8 951 618	78	1233	9 345 976	18 693 118	33	76	265 247	491 907
1948	79	93	241 126	413 176	31	76	377 431	862 068	5	7	9 106	18 889
1949	432	1317	3 724 841	12 765 180	83	1215	9 409 718	22 547 693	32	76	267 937	670 437
1950	444	1325	3 643 848	14 316 468	83	1264	9 697 212	28 366 789	33	83	297 263	883 890
1951	428	1301	3 493 465	17 670 152	81	1281	10 006 624	33 905 476	34	88	324 038	1 257 965
1952	433	1272	4 762 096	23 761 882	79	1318	11 824 428	52 456 712	40	108	370 135	1 654 479
1953	428	1243	6 267 676	28 765 123	86	1317	13 745 596	62 837 294	43	121	562 831	2 298 997
1954	421	1189	5 846 312	29 570 548	87	1302	15 340 763	72 815 025	40	107	508 156	2 244 747
1955	391	1018	5 678 184	30 098 712	90	1227	15 938 863	72 990 104	43	100	709 054	3 440 655
1956	45	70	909 923	2 921 870	26	67	840 410	4 638 308	3	4	6 332	28 291

Verbände einschließlich Bahnaufsichtsbehörden

Sonstige

	Prüfer	Zahl der gepr. Jahresabschl.	Grundkapital i. 1000 DM	Bilanzsumme i. 1000 DM	Prüfer	Zahl der gepr. Jahresabschl.	Grundkapital i. 1000 DM	Bilanzsumme i. 1000 DM
21. 6. 1948 bzw.								
1. 4. 1949	13	76	114 720	658 061	2	2	595	12 035
1948	2	4	1 800	6 257	1	1	95	94
1949	13	86	163 356	826 560	3	3	790	14 410
1950	13	95	177 642	1 013 359	3	3	747	17 586
1951	13	100	209 373	1 344 726	3	3	747	19 831
1952	13	96	212 335	1 880 697	3	3	747	24 111
1953	13	93	212 497	2 230 603	2	2	695	26 367
1954	13	84	218 820	2 477 768	1	1	500	31 001
1955	13	46	171 904	2 133 585	—	—	—	—
1956	—	—	—	—	—	—	—	—

Von den im heutigen Bundesgebiet und West-Berlin bestehenden Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien wurden von den zum jeweiligen Zeitpunkt bzw. in dem angegebenen Zeitraum bestehenden Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die Jahresabschlüsse wie folgt erfaßt:

Zeitraum bzw. Zeitpunkt	Bestehende Ge- sellschaften¹⁾	erfaßte Jahresab- schlüsse von Gesellschaften
21. 6. 1948 bzw.		
1. 4. 1949		2 737
1948		181
1949		2 696
1950		2 769
1951		2 772
1952	2 449	2 796
1953	2 500	2 775
1954	2 530	2 682
1955	2 542	2 390
1956	2 824	141

Daß die Zahl der erfaßten Gesellschaften die Zahl der als bestehend angeführten Gesellschaften 1952, 1953 und 1954 übersteigt, läßt sich damit erklären, daß die Gesellschaften, die in West-Berlin ihren Sitz haben, erst ab 1956 mit angeführt sind. Die bestehenden Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sind - von einigen Ausnahmen abgesehen - erfaßt, woraus sich ein weitgehend genaues Bild von der Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen ergibt, wenngleich die Zahl der 1948 und 1956 erfaßten Gesellschaften gering ist. Dies rührt 1948 daher, daß einmal die in West-Berlin ansässigen Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien erst zum 1. 4. 1949 die DM-Eröffnungsbilanz erstellen konnten und zum anderen, weil von der in den Durchführungsverordnungen zum Umstellungsgesetz gegebenen Möglichkeit, das auf die Währungsreform folgende zweite Halbjahr 1948 mit dem Kalenderjahr 1949 zu verbinden - damit wurde erstmalig sowohl handels- als auch steuerrechtlich zulässig, daß ein Wirtschaftsjahr mehr als zwölf Kalendermonate umfaßt - in der Mehrzahl der Fälle Gebrauch gemacht wurde. Die geringe Zahl der Jahresabschlüsse 1956 hat ihre Ursache in der Tatsache, daß die im Kalenderjahr 1956 anfallenden Jahresabschlüsse bis zum Abschluß unserer statistischen Ermittlungen nur in ganz geringer Zahl im Bundesanzeiger veröffentlicht worden sind.

Bei oberflächlicher Betrachtung der an dem Stichtag 21. 6. 1948 bzw. 1. 4. 1949 auf Einzelwirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entfallenden Pflichtprüfungsmandate von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zeigte sich, daß die Einzelwirtschaftsprüfer

¹⁾ Laut Mitteilung des Statistischen Bundesamtes wurde die Statistik der Kapitalgesellschaften im Bundesgebiet erst im Jahre 1952, in West-Berlin im Jahre 1956 wieder aufgenommen. In Konkurs oder in Liquidation befindliche Gesellschaften sind nicht mitaufgeführt.

gegenüber den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Vorteil sind, da die ersteren 119 von ihnen geprüfte Jahresabschlüsse mehr aufzuweisen haben. Bezogen auf die Zahl der geprüften Jahresabschlüsse entfallen auf:

	Einzelwirt- schaftsprüfer	Wirtschafts- prüfungsge- sellschaften	Kolle- gial- prüfer	Ver- bände	Son- stige
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
21. 6. 1948					
bzw.					
1. 4. 1949	49.3	45.0	2.8	2.8	0.1
1948	51.4	42.0	3.9	2.2	0.5
1949	48.9	45.0	2.8	3.2	0.1
1950	47.9	45.6	3.0	3.4	0.1
1951	46.9	46.2	3.2	3.6	0.1
1952	45.5	47.1	3.9	3.4	0.1
1953	44.8	47.4	4.4	3.3	0.1
1954	44.3	48.5	4.0	3.1	0.1
1955	42.6	51.3	4.2	1.9	—
1956	49.7	47.5	2.8	—	—

Läßt man die Zufallsergebnisse 1948 und 1956 außer Betracht, so ergibt sich, daß die Abschlußprüfungsmandate der Einzelwirtschaftsprüfer abnehmen, während die Aufträge der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften - allerdings nicht in gleichem Umfang - zunehmen. Dabei ist allerdings noch zu berücksichtigen, daß an der Zahl der Kollegialprüfungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in ganz geringem Umfang beteiligt sind. Diese Art der Durchführung einer aktienrechtlichen Pflichtprüfung ist vielmehr eine Domäne der Einzelwirtschaftsprüfer bzw. der Sozietäten. Unter Berücksichtigung dieser zuletzt genannten Tatsache kommen wir zu der Feststellung, daß sich die Wahl von Einzelwirtschaftsprüfern im weiteren Sinn, d. h. von Einzelwirtschaftsprüfern und Kollegialprüfern einerseits und von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften andererseits, durch die Hauptversammlungen im Durchschnitt die Waage halten, wenn auch der Trend zu den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht zu übersehen ist. Einen etwas geringeren Anteil als die Gruppe der Kollegialprüfer haben die Prüfungsverbände einschließlich der Bahnaufsichtsbehörden. Der auffallende Rückgang der von dieser Gruppe geprüften Jahresabschlüsse beruht auf der Tatsache, daß die von den Verbänden und den Bahnaufsichtsbehörden geprüften Jahresabschlüsse meist verhältnismäßig spät im Bundesanzeiger veröffentlicht werden.

Das Hauptaugenmerk ist aber auf die Einzelwirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu richten. Gibt die den beiden Gruppen übertragene Anzahl der Pflichtprüfungsaufträge nach dem Aktienrecht ein zuverlässiges Bild von der Verteilung der den Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften allein - allerdings wurde dies durch die Gleichstellung der Bahnaufsichtsbehörden bei der Prüfung der Eisenbahnaktiengesellschaften erneut durchbrochen - vorbehaltenen Aufgabe? „Ein richtiges Bild von der Beteiligung der beiden Gruppen an den Abschlußprüfungen gewinnt

man aber erst, wenn man nicht nur die Zahl der Prüfungen, sondern auch das Aktienkapital der geprüften Gesellschaften berücksichtigt⁽¹⁾.

Stellt man den jeweiligen Anteil der fünf Gruppen an dem gesamten geprüften Grundkapital einander gegenüber, so ergibt sich folgendes:

	Einzelwirt- schaftsprüfer	Wirtschafts- prüfungsge- sellschaften	Kolle- gial- prüfer	Ver- bände	Son- stige
	%	%	%	%	%
21. 6. 1948					
bzw.					
1. 4. 1949	28.15	69.1	2.05	0.8	0.0
1948	38.3	60.0	1.4	0.3	0.0
1949	27.4	69.4	2.0	1.2	0.0
1950	26.3	70.2	2.2	1.3	0.0
1951	24.9	71.3	2.3	1.5	0.0
1952	27.7	68.9	2.2	1.2	0.0
1953	30.2	66.1	2.7	1.0	0.0
1954	26.7	70.0	2.3	1.0	0.0
1955	25.2	70.8	3.2	0.8	—
1956	51.8	47.8	0.4	—	—

Die vorstehende Zusammenstellung auf der Basis der geprüften Grundkapitalbeträge ergibt eindeutig, daß eine Beurteilung auf Grund der Anzahl der geprüften Jahresabschlüsse zu einem irreführenden Ergebnis führt. Es dürfte doch wohl kein Zweifel bestehen, daß nicht die Anzahl der auf die einzelnen Gruppen entfallenden Prüfungsmandate von ausschlaggebender Bedeutung sein kann, sondern die Höhe der Grundkapitalien der geprüften Gesellschaften. Hierbei haben die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegenüber den Einzelwirtschaftsprüfern einen ungeheuren Vorsprung. Das starke Auseinanderfallen der beiden bisher ermittelten Ergebnisse beruht auf der Tatsache, daß die Hauptversammlungen von Gesellschaften, die mit großen Aktienkapitalbeträgen ausgestattet sind, in der Mehrzahl der Fälle Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlußprüfer wählen, während die kleineren Aktiengesellschaften, die zu einem gewissen Teil noch Familiengesellschaften sind, in stärkerem Maße zu den Einzelwirtschaftsprüfern neigen. Dabei darf aber nicht übersehen werden, daß auch Einzelprüfer große Aktiengesellschaften als Auftraggeber haben und teilweise auch Konzernprüfer sind, d. h. ein Wirtschaftsprüfer wird nicht nur von der Konzernspitze, sondern auch von allen Konzerngesellschaften, soweit sie Aktiengesellschaften sind, als Abschlußprüfer bestellt.

„Die größte deutsche Aktiengesellschaft, die sich heute in Liquidation befindet, wählte seinerzeit als Bilanzprüfer einen Einzelprüfer. Wie lästernde Zungen berichteten, rührte die Verbindung vom Golfplatz her“⁽²⁾.

Damit wäre die entscheidende Frage der Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen aufgeworfen, deren Behandlung wir allerdings noch etwas verschieben wollen. Zuerst soll nämlich noch geklärt werden, ob der An-

1) Koch W., a.a.O., Seite 152

2) Koch W., a.a.O., Seite 178

teil der einzelnen Prüfergruppen an den Pflichtprüfungsmandaten andere Perspektiven eröffnet, wenn man ihn auf der Basis der Bilanzsummen feststellt. In gewisser Weise als Ergänzung zu der Auftragsverteilung auf Grund der Aktienkapitalbeträge wird im folgenden die Zusammenstellung nach den Bilanzsummen untersucht werden. Dies erscheint uns insbesondere deshalb nicht uninteressant, weil doch zweifelsohne die Höhe des Aktienkapitals nicht immer die wirtschaftliche Bedeutung der einzelnen Gesellschaft richtig wiedergibt und der Abschlußprüfer die ganze Bilanz neben der Gewinn- und Verlustrechnung, der Buchführung und dem Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, einer Prüfung zu unterziehen hat. Bei der Feststellung der Bilanzsumme wurden von der Summe der Aktivseite der Bilanz Wertberichtigungsposten und ordentliche und außerordentliche Kapitalentwertungskonten in Abzug gebracht. Danach ergibt sich die Verteilung der Bilanzsumme auf die einzelnen Gruppen wie folgt, wobei wir zum Vergleich in Klammern die beiden im Vorstehenden ermittelten Ergebnisse stellen; die erste Zahl stellt den Anteil an der Anzahl der geprüften Bilanzen dar, während die zweite Zahl den Hundertsatz an den geprüften Grundkapitalbeträgen wiedergibt:

	Einzelwirtschaftsprüfer	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	Kollegialprüfer	Verbände	Sonstige
	%	%	%	%	%
21. 6. 1948					
bzw.					
1. 4. 1949	31.1 (49.3; 28.1)	64.9 (45.0; 69.1)	1.7 (2.8; 2.0)	2.3 (2.8; 0.8)	0.0 (0.1; 0.0)
1948	31.8 (51.4; 38.3)	66.3 (42.0; 60.0)	1.4 (3.9; 1.4)	0.5 (2.2; 0.3)	0.0 (0.5; 0.0)
1949	34.7 (48.9; 27.4)	61.2 (45.0; 69.4)	1.8 (2.8; 2.0)	2.3 (3.2; 1.2)	0.0 (0.1; 0.0)
1950	32.1 (47.9; 26.3)	63.6 (45.6; 70.2)	2.0 (3.0; 2.2)	2.3 (3.4; 1.3)	0.0 (0.1; 0.0)
1951	32.6 (46.9; 24.9)	62.6 (46.2; 71.3)	2.3 (3.2; 2.3)	2.5 (3.6; 1.5)	0.0 (0.1; 0.0)
1952	29.8 (45.5; 27.7)	65.7 (47.1; 68.9)	2.1 (3.9; 2.2)	2.4 (3.4; 1.2)	0.0 (0.1; 0.0)
1953	29.9 (44.8; 30.2)	65.4 (47.4; 66.1)	2.4 (4.4; 2.7)	2.3 (3.3; 1.0)	0.0 (0.1; 0.0)
1954	27.6 (44.3; 26.7)	68.0 (48.5; 70.0)	2.1 (4.0; 2.3)	2.3 (3.1; 1.0)	0.0 (0.1; 0.0)
1955	27.7 (42.6; 25.2)	67.2 (51.3; 70.8)	3.2 (4.2; 3.2)	1.9 (1.9; 0.8)	— (— —)
1956	38.5 (49.7; 51.8)	61.1 (47.5; 47.8)	0.4 (2.8; 0.4)	— (— —)	— (— —)

Vorstehende Zusammenstellung zeigt deutlich die überragende Stellung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. Da insbesondere die großen Aktiengesellschaften - wie unschwer zu erkennen ist - Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei der Wahl des Abschlußprüfers bevorzugen, wird der Anschein erweckt, daß Einzelwirtschaftsprüfer den Anforderungen, die an die Abschlußprüfer bzw. deren Prüfungsapparat bei der Durchführung von Pflichtprüfungen großer Aktiengesellschaften gestellt werden, nicht gewachsen seien. Dem ist aber durchaus nicht so, wie praktische Beispiele eindeutig beweisen. Damit sind wir erneut bei der Frage angelangt, welche Faktoren bei der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung eine bedeutende Rolle spielen. Herrscht in der Wirtschaft tatsächlich die Meinung vor, daß Einzelwirtschaftsprüfer insbesondere für die Durchführung

der Pflichtprüfung von Großunternehmungen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft ungeeignet sind? Großunternehmungen der Industrie und des Handels versuchen ihre Umsätze durch großzügig angelegte Werbeaktionen zu erhöhen. Den Wirtschaftsprüfern und in gleicher Weise den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dagegen ist es auf Grund der Berufsgrundsätze strengstens untersagt, irgendwelche Werbung zu betreiben. Wie kann aber nun ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die nur ihre öffentliche Bestellung bzw. Zulassung und eine eventuelle Sitzverlegung der Öffentlichkeit bekanntmachen dürfen, sich bei den potentiellen Auftraggebern bekanntmachen? Die „Werbung“ bei den freien Berufen liegt in der Leistung; diese kann aber erst gezeigt werden, wenn man einmal einen Auftrag erhalten hat. Beruht die ungleichmäßige Verteilung der Pflichtprüfungen allein auf den Leistungen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf dem Gebiet der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen oder gibt es andere Gründe? Spielt etwa die Rechtsform, in der der Wirtschaftsprüferberuf ausgeübt wird, eine Rolle? „Die AG wird in manchen Fällen auch als Rechtsform gewählt, ohne daß reine Kapitalinteressen dies erzwingen; so z. B. sind zahlreiche Treuhand- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in die Rechtsform der AG gekleidet, primär jedoch aus dem Grunde, weil die Organe der AG für eine Entfaltung und Führung dieser Dienstleistungsbetriebe besonders vorteilhaft sind“¹⁾. Wie berechtigt diese bereits zitierte Ansicht ist, wird sich bei der Untersuchung der in besonderem Maße als Abschlußprüfer herangezogenen Wirtschaftsprüfung-Aktiengesellschaften im folgenden zeigen.

4. Einzelheiten der statistischen Ergebnisse

Zu Beginn der Behandlung der Einzelheiten des statistischen Ergebnisses über die Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen werden wir auf einige bemerkenswerte Pflichtprüfungsmandate von Einzelwirtschaftsprüfern eingehen.

Der Vorstand einer größeren süddeutschen Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft prüft als Abschlußprüfer die DM-Eröffnungsbilanz per 21. Juni 1948 und die Jahresabschlüsse 1949, 1950, 1951 und 1952 einer Bank, die Großaktionär der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist. Zudem ist der als Einzelwirtschaftsprüfer zeichnende Vorstand der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im „WP-Verzeichnis 1951“ nicht als ein in eigener Praxis tätiger Wirtschaftsprüfer bezeichnet; er hat also keine eigenen Prüfungsgehilfen. Es ist vielmehr anzunehmen, daß für die Durchführung der Prüfung Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von dem geprüften Unternehmen in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis stehen, herangezogen worden sind. Von einer unbedingten Unabhängigkeit des Abschlußprüfers kann im aufgezeigten Falle wohl kaum mehr die Rede sein, wenngleich die Person des Wirtschaftsprüfers Gewähr für die tatsächlich unabhängige Durchführung der Abschlußprüfung bietet. Allein aber schon die Tatsache, daß ein nicht zweifelsfrei unabhängiger Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer gewählt und mit der Durchführung der Prüfung beauftragt werden konnte,

¹⁾ Rößle K., „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“, München, 2. Auflage 1951, S. 55

stimmt unseres Erachtens bedenklich. Die genannten Bedenken haben wohl auch zu der nicht erfolgten Wiederwahl für den Jahresabschluß 1953 geführt.

In einem anderen Fall handelt es sich um zwei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Rechtsform der Aktiengesellschaft. Die eine Gesellschaft hat ihren Sitz in Süddeutschland, die andere in Nordrhein-Westfalen. Der Vorstand der süddeutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfte als Einzelwirtschaftsprüfer - dies ist seine einzige aktienrechtliche Pflichtprüfung - 1954 den Jahresabschluß der nordrhein-westfälischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, während der Vorstand der nordrhein-westfälischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für den Jahresabschluß der süddeutschen Gesellschaft als Abschlußprüfer gewählt wurde. Eine kapitalmäßige Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften bzw. ihren als Abschlußprüfern gewählten Vorstandsmitgliedern läßt sich nicht feststellen und dürfte wohl auch kaum bestehen. Die gegenseitige Wahl zum Abschlußprüfer wird sich kaum als Zufall erklären lassen. Es drängt sich vielmehr der Gedanke auf, daß die Wahl des süddeutschen Wirtschaftsprüfers als Abschlußprüfer von der entsprechenden Wahl des nordrhein-westfälischen Wirtschaftsprüfers abhängig gemacht wurde.

Diesem Tatbestand steht kein Wort des derzeit gültigen Aktiengesetzes und der Berufsgrundsätze des Berufes der Wirtschaftsprüfer entgegen. Dem Sinn der aktienrechtlichen Abschlußprüfung hingegen - darüber besteht wohl kaum ein Zweifel - widerspricht diese Handhabung der Wahl des Abschlußprüfers, und ein entsprechender Tatbestand ist uns bei unserer Auswertung der Verteilung der Prüfungsmandate nicht mehr untergekommen. Hier greift die von einer oppositionellen Gruppe innerhalb des Instituts der Wirtschaftsprüfer, der „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“, geforderte Erweiterung der ihr - unseres Erachtens zu Recht - zu eng gefaßten Unabhängigkeitsgarantie ein; Besorgnis der Befangenheit, die einer objektiven und unabhängigen Prüfungsdurchführung nicht gerade förderlich ist, ist im vorliegenden Fall doch ohne Zweifel gegeben.

Bei einem Einzelprüfer können die Verbindungen zu einem Bankhaus nicht übersehen werden. Nahezu die Hälfte aller Pflichtprüfungsmandate hat dieser Wirtschaftsprüfer von Aktiengesellschaften, bei denen die Inhaber des Bankhauses entweder als Großaktionäre oder aber mindestens als Aufsichtsratsmitglieder der geprüften Gesellschaften nachweisbar sind. Ob bei den anderen Aktiengesellschaften ebenfalls Beziehungen zu der betreffenden Bank bestehen, läßt sich aus der Literatur - insbesondere dem Handbuch der Deutschen Aktiengesellschaften - nicht feststellen.

Bei den Wirtschaftsprüfern und den Kollegialprüfern, bei denen es sich um Einzelwirtschaftsprüfer handelt, läßt sich eine irgendwie geartete Beziehung zwischen auftraggebender Aktiengesellschaft bzw. Aufsichtsrats- oder Vorstandsmitgliedern einerseits und Abschlußprüfern andererseits nur bei genauester Kenntnis der im jeweiligen Einzelfalle gegebenen Verhältnisse, die aber kaum zu erlangen sein dürfte, feststellen. Die Wahl eines im Norden Deutschlands domizilierenden Wirtschaftsprüfers durch die Hauptversammlung einer bayerischen Aktiengesellschaft beispielsweise, von der ein Aufsichtsratsmitglied seinen Wohnsitz in der gleichen Stadt wie der Abschlußprüfer hat, läßt zwar besondere Beziehungen zwischen dem Auf-

sichtsrat und dem Wirtschaftsprüfer vermuten, nachweisen jedoch nicht. Ob im einen oder anderen Fall Abhängigkeitsverhältnisse - akquisitorische oder auch finanzielle Abhängigkeit wäre denkbar - bei Einzelprüfern bestehen, ist und wird eine nicht zu beantwortende Frage bleiben.

Bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hingegen, insbesondere bei solchen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft scheint der Nachweis einer engen Verbindung, die auch eine Abhängigkeit beinhalten kann, mit viel geringeren Schwierigkeiten verbunden zu sein. Die kapitalmäßige Abhängigkeit oder die Prüfungsmandate, die eine Gesellschaft durch ihre eigenen Aufsichtsräte erhalten hat, lassen sich ungleich leichter ermitteln, wenn auch nicht verkannt wird, daß es sich hierbei häufig um komplizierte Verschachtelungen der Interessen handelt, die teilweise nur schwer zu entwirren sind. Selbstverständlich konnten wir nicht bei allen als Abschlußprüfer gewählten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften alle irgendwie gearteten engeren Verbindungen und Abhängigkeitsverhältnisse feststellen. Wir haben uns deshalb bei der folgenden Darstellung auf solche Gesellschaften beschränkt, deren große Zahl der Pflichtprüfungsmandate ins Auge fällt und solche, bei denen irgendwie geartete Beziehungen zu potentiellen Auftraggebern einwandfrei festgestellt werden konnten. In der Reihenfolge ihrer Behandlung sind wir nicht von der Bedeutung der jeweiligen Gesellschaft, sondern nach dem Alphabet vorgegangen.

Die Mehrheit des Aktienkapitals der Aktiengesellschaft für Wirtschaftsprüfung - „Deutsche Baurevision“ - befindet sich in Händen der Bundesrepublik. Bei den dieser Gesellschaft vom 21. 6. 1948 bis einschließlich 1954 übertragenen Prüfungsaufträgen handelt es sich zu 100% um solche Aktiengesellschaften, an denen der Bund unmittelbar oder mittelbar wesentlich beteiligt ist. Nur 1955 konnte bei einem der sieben geprüften Jahresabschlüsse nicht nachgewiesen werden, daß auch an diesem Unternehmen die Bundesrepublik die Mehrheit des Kapitals besitzt.

Kapitalgeber der „ATH Allgemeine Treuhandgesellschaft m.b.H.“ sind Gewerkschaften und Konsumgenossenschaften. 1949, 1950 und 1951 erhielt die GmbH nur Aufträge von Gesellschaften, deren Kapitalmajorität bei den Gewerkschaften und Konsumgenossenschaften liegt. 1952 beträgt der Anteil des Grundkapitals dieser Aktiengesellschaften am gesamten von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüften Kapital rund 33%, 1953 rund 63%, 1954 rund 23% und 1955 rund 20%. Hierbei darf aber nicht außer Betracht gelassen werden, daß 1954 rund 57% und 1955 rund 64% des geprüften Aktienkapitals auf Gesellschaften entfällt, die sich zu 100% in Händen von Städten befinden, in deren Stadtparlamenten die Sozialdemokraten besonderes Gewicht haben. Eine sehr enge Verbindung zwischen der Sozialdemokratischen Partei und dem Deutschen Gewerkschaftsbund läßt sich nicht leugnen.

Die Bayerische Treuhand-Aktiengesellschaft gehört zu der Gruppe der sogenannten Bank-Treuhandgesellschaften; Großaktionär ist die Bayerische Vereinsbank (30%), die auch durch Hofrat Fritz Gutleben, einem Aufsichtsrat ihrer Gesellschaft, im Aufsichtsrat der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vertreten ist. Das mit der Bayer. Vereinsbank befreundete Bankhaus Merck, Fink & Co. hat ebenfalls mit Wilhelm von Thelemann einen Aufsichtsrat bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Eine derart enge Verbindung der

Bayerischen Treuhand zu den beiden Banken läßt es nicht verwunderlich erscheinen, daß bei einer großen Zahl der geprüften Gesellschaften eine der beiden Banken Großaktionäre sind oder über die Aufsichtsratsposten, die die Vertreter der zwei Bank-Gesellschaften in den Aktiengesellschaften sitzen haben, beim Vorschlag des Abschlußprüfers für die Wahl durch die Hauptversammlung sich für ihre Haus-Treuhandgesellschaft einsetzen. Die folgende Aufstellung soll den Anteil der Gesellschaften, deren Großaktionäre beide oder eine der beiden Banken sind und der Gesellschaften, bei denen Vertreter der Banken im Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft - bei Konzernen im Aufsichtsrat der Muttergesellschaft - vertreten sind, am gesamten von der Bayerischen Treuhand geprüften Grundkapital wiedergeben:

Verbindung zu den Banken durch			
	wesentliche Kapitalbeteiligung	Aufsichtsratsmandate	insgesamt
	%	%	%
21. 6. 1948	9.8	35.1	44.9
1948	14.2	—	14.2
1949	7.7	23.5	31.2
1950	14.1	48.9	63.0
1951	14.5	46.6	61.1
1952	19.7	35.7	55.4
1953	17.4	30.0	47.4
1954	9.5	32.8	42.3
1955	13.2	48.7	61.9
1956	—	100	100

Der Anteil der Prüfungsmandate, der der Verbindung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zur Bayerischen Vereinsbank und dem Bankhaus Merck, Finck & Co. zu verdanken sein dürfte, macht im Durchschnitt die Hälfte aller Pflichtprüfungsaufträge aus.

Die „Datag“ Deutsche Allgemeine Treuhand Aktiengesellschaft ist ebenfalls zu den Bank-Treuhandgesellschaften zu zählen, da ihre Großaktionäre die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank (74.7%) und das Bankhaus H. Aufhäuser (25.1%) sind. Eine analog der bei der Bayerischen Treuhand erstellten Übersicht gefertigte Zusammenstellung ergibt folgendes Bild:

Verbindung zu den Banken durch			
	wesentliche Kapitalbeteiligung	Aufsichtsratsmandate	insgesamt
	%	%	%
21. 6. 1948	0.5	12.3	12.8
1948	—	—	—
1949	—	31.3	31.3
1950	1.1	28.4	29.5
1951	1.1	32.2	33.3
1952	1.1	33.6	34.7
1953	1.2	36.4	37.6
1954	1.2	36.-	37.2
1955	18.9	21.2	40.1

Der durchschnittliche Anteil der Pflichtprüfungsmandate von Aktiengesellschaften, die insbesondere mit der Bayerischen Hypotheken- und Wechselbank engeren Kontakt haben, ist nicht so hoch wie bei der Bayerischen Treuhand. Dabei ist aber zu bedenken, daß die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank nicht allein die „Datag“ als „ihre“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kapitalmäßig beherrscht. Auch die Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft AG ist eine Tochtergesellschaft der Bank. Nach welchen Prinzipien die beiden Treuhandgesellschaften zur Wahl als Abschlußprüfer vorgeschlagen werden, läßt sich nicht ermitteln. Es hat fast den Anschein, als ob geographische Gesichtspunkte eine gewisse Rolle spielen würden, da die „Datag“ vorwiegend Gesellschaften aus dem nordbayerischen Raum prüft. Mit eine der Ausnahmen von dieser Annahme bildet die erstmalige Wahl der „Datag“ als Abschlußprüfer der Mechanischen Baumwollspinnerei und Weberei Augsburg. Die bemerkenswerte Besonderheit an dieser Wahl zum Abschlußprüfer besteht aber nicht in der Tatsache, daß der Sitz der Gesellschaft in Südbayern liegt, sondern darin, daß die bis 1953 die Abschlußprüfung durchführende, in der Praxis als mit besonderer Erfahrung bei der Prüfung und Beratung der Textilindustrie anerkannte Schwäbische Treuhand-Gesellschaft nicht wiedergewählt wurde, da die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank Großaktionär geworden war. Dieser oben geschilderte Fall läßt den Vorzug, den die Banktreuhandgesellschaften durch ihre Beziehungen zu Banken besitzen, bei der „Datag“ besser erkennen als der Anteil der geprüften Aktiengesellschaften, bei denen wir in obiger Aufstellung auf ihre Beziehungen zu der Bank hingewiesen haben.

Die Deutsche Revisions- und Treuhand AG ist eine der größten deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Sie gehört zu 70% der zu 100% in der Hand des Bundes befindlichen Vereinigten Industrie-Unternehmungen AG (Viag). „Die restlichen Aktien sind im Besitz der Bundesländer Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und der Stadt Berlin“¹⁾. Die folgende Zusammenstellung soll den Anteil — an dem gesamten geprüften Grundkapital — der Aktiengesellschaften veranschaulichen, bei denen der Bund oder die an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligten Länder Großaktionäre sind:

	Großaktionäre		
	Bund	beteiligte Länder	insgesamt
	%	%	%
21. 6. 1948 bzw.			
1. 4. 1949	61.86	0.1	61.87
1948	96.3	—	96.3
1949	79.8	0.5	80.3
1950	79.5	0.5	80.0
1951	77.7	0.5	78.2
1952	76.5	0.4	76.9
1953	77.2	0.4	77.6
1954	78.5	0.4	79.9
1955	82.5	0.1	82.6
1956	31.3	—	31.3

1) „Der Bund als Konzern-Unternehmer“, Bad Wörlishofen 1954, Seite 43

Der Anteil des Grundkapitals der Aktiengesellschaften, als deren Großaktionäre der Bund und die an den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beteiligten Länder festgestellt werden konnten, ist — gemessen am gesamten geprüften Grundkapital — sehr hoch. Dabei sind die Kapitalbeträge der Aktiengesellschaften noch unberücksichtigt geblieben, bei denen Bundesbeamte durch Aufsichtsratsmandate einen gewissen Einfluß auf die Aktiengesellschaften haben. Ebenfalls haben wir die von der Deutschen Revisions- und Treuhand AG geprüften Gesellschaften, deren Majorität in der Hand von Kommunen liegt, nicht berücksichtigt. Das Präsidium des Bundes der Steuerzahler hat in seiner Schrift „Der Bund als Konzernunternehmer“ die Feststellung getroffen, „daß die zu 70% der Aktien im Eigentum des Bundes befindliche ‚Deutsche Revisions- und Treuhand-AG‘ mit 6 oder 10 Ausnahmen alle Konzerne und alle Tochter-, Enkel- und Urenkelgesellschaften des Bundes im Sinne des § 135 AktG prüft und entsprechende Prüfungsvermerke erteilt“¹⁾. Die sich bei diesem Sachverhalt aufdrängende Frage, ob die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bejaht werden kann, ist in einem Urteil bereits behandelt worden, worauf nach Abschluß der Einzelauswertung unserer Auftragsverteilungsstatistik noch eingegangen werden soll. Von Interesse scheint uns auch die Tatsache zu sein, daß bei den vom Lande Hessen in Gemeineigentum überführten Aktiengesellschaften die Deutsche Revisions- und Treuhand AG als Abschlußprüfer bestellt worden ist.

Die Deutsche Treuhand-Gesellschaft ist der Zahl ihrer Abschlußprüfungsmandate nach zu schließen die größte deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. „Diese Gesellschaft war 1890 in erster Linie zur Vertretung der Interessen von deutschen Eigentümern von ausländischen von der Deutschen Bank emittierten Wertpapieren errichtet worden“²⁾. Die Deutsche Bank ist auch heute noch an der Deutschen Treuhand-Gesellschaft beteiligt. Baumann³⁾ bezeichnet die Deutsche Treuhand-Gesellschaft als eine „Filiale der Deutschen Bank“. Auch eine enge Verbindung mit der Berliner Handelsgesellschaft, die allerdings nicht auf einer Kapitalbeteiligung beruht, da die Deutsche Treuhand-Gesellschaft als Abschlußprüfer der Berliner Handelsgesellschaft gewählt worden ist, ist anzunehmen. Der Anteil des Grundkapitals der Gesellschaften, bei denen Verbindungen zur Deutschen Bank bzw. den Nachfolge-Instituten der Bank und zur Berliner Handelsgesellschaft festgestellt werden konnten, am gesamten geprüften Kapital ergibt sich aus der folgenden Zusammenstellung: (Siehe nächste Seite.)

Von den beiden Jahren 1948 und 1956 abgesehen, bei deren Ergebnis der Zufall eine große Rolle spielte, ist der Anteil der Aktiengesellschaften, bei denen die Deutsche Bank bzw. deren Vorstandsmitglieder Aufsichtsratsposten innehaben, jeweils über 50%.

Bei der Deutschen Waren-Treuhand-Aktiengesellschaft konnten wir einen Großaktionär ebenfalls nicht ermitteln. Als Aufsichtsrat der Gesellschaft fungiert der persönlich haftende Gesellschafter des Bankhauses Brinckmann, Wirtz & Co., Hamburg. Per 21. 6. 1948 machte der Anteil der Gesellschaften, bei denen eines der Aufsichtsratsmitglieder der Wirtschaftsprüfungsgesell-

1) a.a.O., Seite 102

2) Koch W., a.a.O., Seite 176

3) Baumann G., Banken, Banken über alles — Berlin 1956, Seite 65

	Verbindungen zur			
	Deutschen Bankgruppe	Berliner Handels-	inges.	
	Groß- aktionäre	Aufsichtsrats- mandate	Großaktionär bzw. Aufsichts- ratsmandate	
	%	%	%	%
21. 6. 1948				
bzw.				
1. 4. 1949	0.3	60.1	17.3	77.7
1948	—	—	79.2	79.2
1949	0.3	60.8	19.2	80.3
1950	0.3	58.6	17.9	76.8
1951	0.3	58.7	17.7	76.7
1952	0.2	68.1	15.1	83.4
1953	0.3	69.9	11.3	81.5
1954	0.3	67.7	16.0	84.0
1955	0.5	68.9	15.5	84.9
1956	—	0.8	17.1	17.9

schaft Einfluß auf eine zu prüfende Aktiengesellschaft hatte 16.5%, 1949 16.5%, 1950 16.5%, 1951 17.3%, 1952 17.4%, 1953 17.6%, 1954 15.7% und 1955 8.4% des gesamten geprüften Grundkapitals aus. Besondere Beachtung verdient die Tatsache, daß die DM-Eröffnungsbilanz der Chemischen Düngerfabrik Rendsburg von der Deutschen Waren-Treuhand-Aktiengesellschaft geprüft worden ist, obwohl der Aufsichtsrat Wilhelm Kollmar Vorstandsmitglied der Chemischen Düngerfabrik Rendsburg ist.

Auffallend ist, daß per 21. 6. 1948 41.6%, 1948 100%, 1949 35.9%, 1950 35.9%, 1951 39.1%, 1952 38.5%, 1953 32.3%, 1954 29.1% und 1955 28.5% des von der Heilbronner Treuhandgesellschaft mbH geprüften Grundkapitals auf Gesellschaften entfällt, bei denen Direktor Beck oder Direktor Bohner dem Aufsichtsrat angehören. Direktor Beck von der Süddeutschen Bank ist auch Aufsichtsrat der Heilbronner Treuhandgesellschaft mbH.

Auch bei der einzigen Aktiengesellschaft, deren Hauptversammlung bis einschließlich 1955 die Norddeutsche Buchführungs- und Verwaltungs-Aktiengesellschaft als Abschlußprüfer wiederwählte, ist ein Aufsichtsrat sowohl in der geprüften wie auch in der prüfenden Gesellschaft.

Aufsichtsratsvorsitzender der Rheinischen Treuhand-Gesellschaft AG ist Direktor H. Cammann von der Süddeutschen Bank. Der Anteil der Gesellschaften, bei denen Vertreter der Süddeutschen Bank oder das Aufsichtsratsmitglied der Rheinischen Treuhand-Gesellschaft AG, Mühlenbesitzer E. Werner, im Aufsichtsrat sind, beträgt per 21. 6. 1948 78.1%, 1949 80.4%, 1950 80.8%, 1951 83.1%, 1952 81.1%, 1953 72.7%, 1954 77.6% und 1955 74.3% des insgesamt der Abschlußprüfung durch die Rheinische Treuhandgesellschaft AG unterliegenden Grundkapitals.

Der Aufsichtsrat der Rheinisch-Westfälischen „Revision“ Treuhand AG setzt sich — von einer Ausnahme abgesehen — ausschließlich aus Vertretern verschiedener Banken zusammen. Der Anteil des Aktienkapitals der Gesellschaften, die mit den Banken, deren Vertreter im Aufsichtsrat der Wirt-

schaftsprüfungsgesellschaft sitzen, in Verbindung stehen — sei es durch Aufsichtsratsmandate, sei es durch größere Aktienpakete — beträgt per 21. 6. 1948 50.7%, 1949 49.0%, 1950 50.8%, 1951 49.2%, 1952 67.9%, 1953 75.6%, 1954 56.4% und 1955 73.7%.

Aufsichtsratsvorsitzender der Schwäbischen Treuhand-Aktiengesellschaft ist Direktor Trudbert Riesterer von der Süddeutschen Bank.

Verbindung zur Süddeutschen Bank

	durch Aufsichtsratsmandate (einschließlich Riesterer und Rosewick)	durch Aufsichts- ratsmandate Riesterer und Rosewick
	%	%
21. 6. 1948	37.8	24.1
1948	9.5	9.5
1949	37.8	24.6
1950	37.4	24.1
1951	38.3	24.3
1952	64.0	15.1
1953	63.1	15.0
1954	63.6	15.5
1955	65.6	12.6

Der Anteil des Grundkapitals von Gesellschaften, bei denen die beiden Vertreter der Süddeutschen Bank Riesterer und Rosewick Aufsichtsratssitze innehaben, hat sich nur deshalb vermindert, weil durch die Wahl der Schwäbischen Treuhand als Abschlußprüfer der Badischen Anilin- und Soda-Fabrik die Bezugsgröße sich sehr stark erhöht hat. Diese Art der aktienrechtlichen Pflichtprüfungsaufträge machen bis 1951 mehr als ein Drittel, nach 1951 nahezu zwei Drittel der gesamten Pflichtprüfungsmandate aus.

Bei der Süddeutschen Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft ist ebenfalls ein Vertreter der Süddeutschen Bank (Ph. Frank) Aufsichtsratsvorsitzender. Der Anteil des geprüften Grundkapitals verteilt sich auf Gesellschaften, bei denen Aufsichtsratssitze von Vertretern der Süddeutschen Bank besetzt werden oder deren Großaktionäre das Land Baden-Württemberg oder die Badische Bank sind wie folgt:

	Aufsichtsräte der Süddeutschen Bank	Großaktionär Baden-Württemberg oder Badische Bank
	%	%
21. 6. 1948	32.1	33.3
1949	32.1	33.2
1950	32.0	33.2
1951	31.3	32.2
1952	30.5	34.5
1953	29.4	40.1
1954	31.1	42.5
1955	33.6	39.8

Die Aktiengesellschaften, bei welchen die beiden genannten Gruppen eine Möglichkeit der Einflußnahme auf den Vorschlag oder die Wahl des Abschlußprüfers haben, machen im Durchschnitt zwei Drittel des geprüften Grundkapitals aus.

Großaktionäre der Süddeutschen Treuhand-Gesellschaft AG sind die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank (75%) und die Bayerische Staatsbank (25%). Der Anteil des geprüften Grundkapitals verteilt sich auf die Gesellschaften, bei denen die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank oder die Bayerische Staatsbank oder der Bayerische Staat Großaktionäre sind, und solche, bei denen Vertreter dieser Banken im Aufsichtsrat sitzen, wie folgt:

	Großaktionäre		Verbindung durch Auf- sichtsrats- mandate	insges.
	Bayer. Hypothe- ken- und Wech- selbank oder Bayer. Staats- bank	Bayer. Staat		
	%	%	%	%
21. 6. 1948	0.8	33.4	38.5	72.7
1949	—	33.8	38.9	72.7
1950	—	34.0	39.7	73.7
1951	0.7	43.7	33.6	78.0
1952	0.7	48.3	32.5	81.5
1953	1.5	47.8	32.6	81.9
1954	1.5	47.9	33.0	82.4
1955	0.7	50.7	29.6	81.0

Wir haben den bayerischen Staat als Großaktionär deshalb mit herangezogen, weil sich die Bayerische Staatsbank in Händen des Bayerischen Staates befindet und dieser damit zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar an der Süddeutschen Treuhand-Gesellschaft AG beteiligt ist. Die Aktiengesellschaften, die mit einer dieser Gruppen in Verbindung stehen, stellen im Durchschnitt mehr als zwei Drittel des insgesamt geprüften Grundkapitals dar.

Damit nicht der Anschein erweckt wird, nur bei den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ließen sich Verbindungen zwischen dem Abschlußprüfer und den prüfungspflichtigen Gesellschaften bzw. ihren Organen nachweisen, sei als Beispiel die Treuhand AG für Handel und Industrie erwähnt, bei der das Ausscheiden eines ihrer Aufsichtsräte aus dem Aufsichtsrat der bisher von ihr geprüften Aktiengesellschaft mit der nicht erfolgten Wiederwahl der Treuhand AG für Handel und Industrie parallel lief.

Im Aufsichtsrat der Treuhand AG sind Vertreter von Nachfolge-Instituten der Commerzbank. Großaktionär dieser Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist die Commerzbank-Gruppe¹⁾. In folgendem Umfang bestehen Verbindungen zwischen den von der Gesellschaft geprüften Unternehmen, sei es durch Entsendung von Aufsichtsräten oder sei es durch größere Kapitalbeteiligung der Commerzbank-Nachfolger:

¹⁾ Baumann G., a.a.O., Seite 91

	Verbindung durch Aufsichtsräte der Commerzbank-Gruppe	Großaktionär Commerzbank bzw. deren Nachfolge- Institut	insges.
	%	%	%
21. 6. 1948 bzw.			
1. 4. 1949	67.7	—	67.7
1949	68.5	—	68.5
1950	67.3	0.7	68.0
1951	66.5	1.8	68.3
1952	66.9	3.3	70.2
1953	65.3	3.2	68.5
1954	70.3	3.4	73.7
1955	67.9	5.0	72.9

Der Anteil der mit den Commerzbank-Nachfolge-Instituten in Verbindung stehenden, geprüften Aktiengesellschaften beträgt mehr als zwei Drittel der gesamten Pflichtprüfungsaufträge.

Bei der Treuhand-Aktiengesellschaft Oldenburg, deren Kapital zu 100% in den Händen der Oldenburgischen Landesbank ist, lassen sich die Beziehungen zwischen der Bank und den Auftraggebern der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aus den angeführten Unterlagen nicht hinreichend nachweisen.

Die Majorität der Aktien der Treuhand-Vereinigung AG, die von der Dresdner Bank und dem A. Schaffhausener Bankverein gegründet worden ist, ist schon im Jahre 1938 auf den Vorstand der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übergegangen. Die engen Beziehungen zu der Gruppe der Nachfolge-Institute der Dresdner Bank scheinen aber bestehen geblieben zu sein. Daher dürften auch die Beziehungen zur Bank für Brauindustrie und damit zum Oetker-Konzern rühren.

	Großaktionär Dresdner Bank- gruppe und Bank für Brau- industrie	Verbindung durch Aufsichtsräte der Dresdner Bank- gruppe und der Bank für Brau- industrie	insges.
	%	%	%
21. 6. 1948 bzw.			
1. 4. 1949	8.6	15.6	24.2
1949	7.8	20.7	28.5
1950	7.6	25.2	32.8
1951	8.9	25.6	34.5
1952	5.3	51.4	56.7
1953	6.5	56.3	62.8
1954	6.8	53.8	60.6
1955	6.5	58.8	65.3

Der Anteil der Aktiengesellschaften, die in irgendwelchen Verbindungen zur Gruppe der Dresdner Bank oder der Bank für Brauindustrie stehen, ist im Jahre 1952 sprunghaft gestiegen, was insbesondere auf die Wahl der Treuhand-Vereinigung AG zum Abschlußprüfer der Farbwerke Hoechst AG vorm. Meister Lucius & Brüning zurückzuführen ist. Der im Durchschnitt bei rund 7% liegende Anteil am geprüften Grundkapital von Aktiengesellschaften, bei denen eine der beiden Banken Großaktionär ist, beruht auf den umfangreichen Beteiligungen der Bank für Brauindustrie in der Brauereibranche.

Die Mitglieder der Verwaltung der Treuverkehr Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft sind Großaktionäre ihrer Gesellschaft. Das Bestehen einer Allianz mit einer Bank läßt sich nicht mit Sicherheit nachweisen. Die Treuverkehr Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft hat die DM-Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluß 1948 einer Aktiengesellschaft¹⁾ geprüft, bei der eines ihrer Vorstandsmitglieder einen Aufsichtsratssitz innehatte. In den Jahren 1949 bis 1953 wurde ein Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer dieser Gesellschaft gewählt, der im Aufsichtsrat der Treuverkehr-Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft sitzt. Nach dem Ausscheiden des Vorstandsmitgliedes der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aus dem Aufsichtsrat der geprüften Gesellschaft wurde die Treuverkehr-Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft wieder Abschlußprüfer.

Für den Jahresabschluß 1952 wurde die Treuverkehr-Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft als Abschlußprüfer einer Gesellschaft gewählt, deren Vorjahresabschluß von einem anderen Prüfer mit einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen worden ist. 1952 dagegen wurde ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt.

In den Aufsichtsrat der Westdeutschen Wirtschaftsprüfungs-AG sind der Bankier Dr. von Waldthausen und ein Vertreter der Westfalenbank berufen. Der Anteil der Aktiengesellschaften, bei denen einer der beiden genannten Herren Aufsichtsratsmitglied der geprüften Gesellschaften ist, beträgt per 21. 6. 1948 61.9%, 1949 69.4%, 1950 64.2%, 1951 64.7%, 1952 60.7%, 1953 60.6%, 1954 60.6% und 1955 57.3%.

Die Wirtschaftsberatungs-Aktiengesellschaft „ist Eigentum des Deutschen Städtetages oder jedenfalls in kommunalen Kreisen beheimatet und wirkt in erster Linie dort“²⁾. Der Anteil der geprüften Aktiengesellschaften, deren Grundkapital sich überwiegend in Händen von Kommunen befindet, ist ungewöhnlich hoch; er beträgt per 21. 6. 1948 99.6%, 1949 96.8%, 1950 96.2%, 1951 94.8%, 1952 98.9%, 1953 96.7%, 1954 91.7% und 1955 90.0% des gesamten geprüften Kapitals.

Auf die in die Gruppe „Sonstige“ eingereihten natürlichen Personen, die als Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften auftreten, ohne die Qualifikation des Wirtschaftsprüfers zu besitzen, müssen wir aus prinzipiellen Gründen eingehen, obwohl ihr Anteil an der Gesamtsumme der Aufträge völlig belanglos ist.

Bei einer der vier in Frage kommenden Personen handelt es sich um einen vereidigten Buchprüfer, der die Abschlußprüfung einer Kleinbahn-AG in den Jahren 1949, 1950 und 1952 durchgeführt hat. „Diese Eisenbahngesell-

1) Deutsche Metalltürenwerke Aug. Schwarze AG, Brackwede

2) Koch W., a.a.O., Seite 182

schaften sind seit 1931 durch befristete Sondervorschriften von der aktienrechtlichen Prüfung ausgenommen. Die letzte Sondervorschrift war in dem sogenannten handelsrechtlichen Bereinigungsgesetz vom 18. 4. 1950 enthalten und bezog sich auf die Jahresabschlüsse von Geschäftsjahren, die vor dem 1. 1. 1953 endigten⁽¹⁾. Damit verstößt die Prüfung durch einen vereidigten Buchprüfer im vorliegenden Fall nicht gegen die aktienrechtlichen Vorschriften.

Anders dagegen ist die Durchführung der Jahresabschlußprüfung 1953 der gleichen Kleinbahn-AG zu beurteilen, die für 1953 ebenfalls von einem Nicht-Wirtschaftsprüfer durchgeführt wurde; aus dessen Bestätigungsvermerk ergibt sich auch nicht, daß dieser von der Bahnaufsichtsbehörde beauftragt worden ist. Hier liegt ein Verstoß gegen die aktienrechtlichen Prüfungsvorschriften vor.

Die Prüfung einer Versicherungsgesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft durch einen Regierungsrat a.D., der nicht Wirtschaftsprüfer ist, widerspricht nach der bereits dargelegten Auffassung von Adler-Düring-Schmaltz nicht den Grundsätzen der Wahl des Abschlußprüfers nach dem Aktienrecht. „Die Vorschriften des Aktiengesetzes über die Prüfung des Jahresabschlusses (§ 135 bis 141) finden keine Anwendung auf gemeinnützige Wohnungsunternehmungen und Versicherungsunternehmen und Bausparkassen, auch wenn diese in der Rechtsform der Aktiengesellschaft geführt werden“⁽²⁾.

Unter „Sonstige“ ist auch ein Helfer in Steuersachen zu finden, der die DM-Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse 1948 bis 1952 der Aktiengesellschaft Mühlbad Boppard am Rhein geprüft und jeweils mit einem Bestätigungsvermerk versehen hat. In diesem Fall ist die wenigstens vermeintliche Legitimation des Helfers in Steuersachen aus dem Bundesanzeiger Nr. 64/1953 ersichtlich. Dort heißt es nämlich jeweils: „Vom Finanzamt Zell zur Prüfung der Gesellschaft zugelassener Helfer in Steuersachen“. Daß ein Finanzamt niemand als Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft zuzulassen befugt ist, ist zweifelsfrei. Es ist also auch hier den Vorschriften über die aktienrechtliche Abschlußprüfung nicht entsprochen worden, was die Nichtigkeit dieser Bilanzen zur Folge hat.

V. Reformbedürftige Tatbestände

1. Konsequenzen aus der derzeitigen Auftragsstreuung

In einem der vorhergehenden Abschnitte (vergleiche Seite 40) sind wir auf die Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen eingegangen und haben im Anschluß daran versucht, die Beziehungen von einzelnen Vertretern der Gruppe Einzelwirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu solchen Personen bzw. Personengruppen und Unternehmungen, die bei der Wahl des Abschlußprüfers von Aktiengesellschaften bzw. Kommandit-

1) Rundschreiben Nr. 23 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. vom 22. 12. 1954, Seite 4

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart, 3. Auflage 1957, Seite 478

gesellschaften auf Aktien einen gewissen Einfluß ausüben können, zu ergründen. Denn nur auf diesem Wege konnte unseres Erachtens an die Beantwortung der sich aufdrängenden Frage, warum gerade Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und hier wiederum insbesondere die großen und größten Gesellschaften als Abschlußprüfer derart bevorzugt worden sind und auch weiterhin bevorzugt werden, herangegangen werden. „Von anderer Seite ist hier einmal folgende Betrachtung angestellt worden, die m. E. im Kern richtig, wenn auch nicht erschöpfend ist. Ende 1933, als die AG sich mit Bilanzprüfern zu versorgen hatten, gab es etwa 750 WP und WP-Ges., aus denen die Prüfer der reichlich 5000 Aktiengesellschaften ausgewählt wurden. 1939 war die Zahl der AG um einige hundert gewachsen, die Zahl der Wirtschaftsprüfer aber um 600 gestiegen. Bis 1955 ist dann die Zahl der AG sogar auf etwa 2600 zurückgegangen, die der WP und WP-Ges. auf 1500 gestiegen. Ein Wechsel der Bilanzprüfer ist selten, die Zahl der Abgänge durch Todesfall war nicht sehr groß. Es ist also naheliegend, daß der überwiegende Teil der Aktiengesellschaften heute noch in der Hand dieser ersten 750 Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften liegt“¹⁾. Wie wir bei der Aufbereitung des Materials für die Auftragsverteilungsstatistik feststellen konnten, sind Prüferwechsel insbesondere bei den von Einzelwirtschaftsprüfern geprüften Aktiengesellschaften nicht gerade selten. Bei den Aktiengesellschaften, deren Hauptversammlungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wählen, ist eine relativ größere Beständigkeit festzustellen. Dies hat aber unseres Erachtens andere Gründe als den des Festhaltens an einem einmal gewählten Abschlußprüfer. Eine Wiederwahl des Abschlußprüfers ist, wie wir bei unseren Untersuchungen feststellen konnten, in den Fällen weitgehend gesichert, in denen ein einflußreicher Aktionär der geprüften Gesellschaft an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist oder in deren Aufsichtsrat sitzt. Häufig besteht eine Verbindung der Art, daß ein Aufsichtsrat der prüfenden Gesellschaft auch im Aufsichtsrat der geprüften Gesellschaft Sitz und Stimme hat. Die Verbindung durch Aufsichtsratsmandate ist besonders bei Banktreuhandgesellschaften festzustellen. Dabei bestehen die durch Banken geschaffenen Beziehungen nicht allein durch den Vertreter der Bank, der im Aufsichtsrat der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, sondern auch durch andere Vertreter der gleichen Bank, wenngleich nicht übersehen werden darf, daß die Aufsichtsratsfunktionen ausübenden Vertreter einer Bank regional zuweilen andere Gesellschaften als Abschlußprüfer vorschlagen. Die offensichtlichen Vorteile, die einflußreiche Aufsichtsratsmitglieder von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften diesen zu bieten vermögen, läßt die bereits zitierte Behauptung Rössles²⁾ erst im richtigen Licht erscheinen, daß die Organe der AG für die Entfaltung und Führung eines Dienstleistungsbetriebes besonders zweckmäßig seien.

Auf Grund der im einzelnen bereits dargelegten Beziehungen der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu natürlichen und juristischen Personen, die ihren Einfluß bei dem Vorschlag des Abschlußprüfers ausüben können, glauben wir mit Recht die Frage, warum Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlußprüfer bevorzugt werden, wie folgt beantworten zu können: weil sie die entsprechenden Verbindungen haben. Selbstverständlich sind

1) Koch W., a.a.O., Seite 181

2) vergleiche Seite 69

noch eine Vielzahl anderer Beziehungen möglich; da sich diese aber nur in den seltensten Fällen nachweisen lassen, haben wir sie nicht berücksichtigen können.

2. Frage der Unabhängigkeit

Die Garantie der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers ist für die ordnungsmäßige Durchführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung von überragender Bedeutung. Nach der derzeitigen gültigen Regelung führt nicht jede der denkbaren Einflußmöglichkeiten auf den Abschlußprüfer zu dessen Ausschuß von der aktienrechtlichen Pflichtprüfung. „Aus der sehr großen Zahl denkbarer Fälle hat der Gesetzgeber in § 137 Abs. 2 nur einige Fälle herausgegriffen“¹⁾. In den Vordergrund drängt sich die Frage, ob die Bank-Treuhandgesellschaften, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand und der Gewerkschaften als unabhängig im Sinne des § 137 AktG anzusehen sind. Über die Unabhängigkeit der Deutschen Revisions- und Treuhand AG ist bereits durch das Urteil des Landgerichts Hannover vom 13. 7. 1954 entschieden worden. Es handelt sich im vorliegenden Falle um die Prüfung einer Aktiengesellschaft, deren Aktienmajorität dem Bund gehört, wobei eine Holdinggesellschaft zwischengeschaltet ist. Die Unabhängigkeit der im Besitz der öffentlichen Hand befindlichen Prüfungsgesellschaft ist bejaht worden. Dabei wird ausgeführt, daß der Bund begrifflich keine Gesellschaft sei und der Begriff Gesellschaft weder in „Unternehmen“ noch in „andere Personen“ umgedeutet werden könne. „Die Identität des Aktionärs der zu prüfenden Gesellschaft mit dem Aktionär der Prüfungsgesellschaft könne nicht zu einem maßgeblichen Einfluß auf die Prüfungstätigkeit führen; nur die Verwaltungsmitglieder seien als Abschlußprüfer ausgeschlossen“²⁾. In dem genannten Aufsatz³⁾ wird diese Auffassung damit begründet, daß der Einfluß des bei beiden Gesellschaften beteiligten Aktionärs nicht der Einfluß der geprüften Aktiengesellschaften sei. Der Aktionär habe kein Weisungsrecht, da der Vorstand der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die Prüfungstätigkeit unter eigener Verantwortung zu leiten habe, und der Wirtschaftsprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung auf Grund der Berufsgrundsätze verpflichtet sei. Im Gegensatz hierzu steht jedoch folgendes: „Der Angestellte steht in sozialer Abhängigkeit zu seinem Dienstherrn und hat dessen Anweisungen zu befolgen“⁴⁾. Ist nicht auch der angestellte Wirtschaftsprüfer Angestellter, wenn auch ein durch die Berufsgrundsätze in einem Anstellungsverhältnis besonderer Art stehender Angestellter, der seine Prüfungstätigkeit eigenverantwortlich durchzuführen hat? Nach Auffassung Kuhns scheint die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers durch die Ablegung des Berufseides der Wirtschaftsprüfer dann gewahrt, wenn nicht im Aktiengesetz ausdrücklich angeführte Tatbestände, die zur Ausschließung von der Prüfung führen, gegeben sind. Er ist auch der Meinung, daß § 137 Abs. 2 AktG nicht vorschreibt, „daß eine Prüfungsgesellschaft ausgeschlossen ist, wenn eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder zugleich Mitglied des Aufsichtsrats der zu

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Seite 579

2) Kuhn G., „Prüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand als Abschlußprüfer nach § 137 Abs. 2 AktG“, in „Neue Juristische Wochenschrift“ 2/1956, Seite 46 und 47

prüfenden Gesellschaft ist⁽¹⁾, da der Aufsichtsrat nach den aktienrechtlichen Bestimmungen nur geringe Einflußmöglichkeiten habe. „Die Möglichkeit des Einflusses, die der Allein- oder Mehrheitsaktionär einer Prüfungsgesellschaft auf deren Prüfungstätigkeit hat, ist noch schwächer⁽¹⁾. Nach Kuhn ist also in allen im Aktiengesetz nicht angeführten Fällen der Abhängigkeit die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer bzw. der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch die im Berufseid der Wirtschaftsprüfer enthaltene Formulierung betreffend die Unabhängigkeit hinreichend gesichert. Bei der Mehrheit der Berufsangehörigen dürfte das auch zutreffen. Doch wozu gäbe es Ehren- und Disziplinargerichte, wenn nicht auch Verstöße gegen die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer zu ahnden wären? Bedauerlich für die endgültige Klärung dieser für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften größtenteils lebenswichtigen und für den gesamten Wirtschaftsprüferberuf ja der für das Institut der aktienrechtlichen Abschlußprüfung äußerst bedeutsamen Frage ist die Tatsache, daß das erstinstanzliche Urteil rechtskräftig geworden ist, und es nicht zur Entscheidung beim Bundesgerichtshof gekommen ist. Es war zwar gegen das Urteil Revision beantragt worden. Dieser Antrag wurde vom Kläger jedoch zurückgenommen; der Streitwert war wesentlich erhöht worden. Nach der durch dieses Urteil bestätigten Rechtsauffassung sind die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als unabhängig anerkannt worden. In diesem Zusammenhang scheint es uns nicht uninteressant, daß seit 1945 kein als Abschlußprüfer tätiger Berufsangehöriger wegen mangelnder Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Objektivität von den jeweils zuständigen Stellen diszipliniert worden ist²⁾. Diese Tatsache scheint uns insbesondere deshalb befremdlich, weil die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers nicht in allen Fällen - wie sich aus der Untersuchung der Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen ergibt - gegeben ist oder wenigstens in verschiedenen Fällen berechnete Zweifel in bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers nahelegen.

Ein nicht zu unterschätzender Teil der Meinungen, die in der Literatur ihren Niederschlag gefunden haben, verneint die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand, der Bank-Treuhandgesellschaften und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der Gewerkschaften und Konsumgenossenschaften und anderer Gesellschaften. „Die Tatsache, daß die in Form von Aktiengesellschaften bestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht als unabhängig angesehen werden können, wenn sich ihre Aktien in Händen der Banken, des Bundes, der Gewerkschaften oder anderer Gesellschaften befinden, kann wohl kaum bestritten werden⁽³⁾. Im folgenden wollen wir zur Erhärtung unserer Behauptung, daß die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht generell als unabhängige Abschlußprüfer anzuerkennen sind, einige Zitate aus der Literatur anführen. Dr. Fritz Möhle: „Stark umstritten ist auch die Stellung der dem Staat oder seinen Organen gehörigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wenn sie dem Staat

1) Kuhn G., „Prüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand als Abschlußprüfer nach § 137 Abs. 2 AktG“, in „Neue Juristische Wochenschrift“ 2/1956, Seite 46 und 47

2) Die Rechtsprechung der Ehrengerichte für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, 2. Auflage, herausgegeben von der Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Düsseldorf 1957

3) Ascher Th., „Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“ im Sonderdruck aus Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 10/1954

gehörige oder von diesem verwaltete oder geprüfte Betriebe prüfen. Neben dem für die Unabhängigkeit gefährlichen gemeinsamen Besitz auch das hierfür gefährlichere Prüfungsmonopol⁽¹⁾! Dr. Friedrich Klemann: „Abzulehnen ist die Schaffung großer staatlicher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wie sie für die sowjetische Besatzungszone beschlossen ist“⁽²⁾. Auch Bühler und Flume bezweifeln die Unabhängigkeit dieser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Ein wesentlicher Grund für die Schaffung der „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ und für die Namensgebung dieser Gruppe von Wirtschaftsprüfern dürfte wohl auch der Zweifel an der Unabhängigkeit eines Teils der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewesen sein, da sich die „Aktionsgemeinschaft“ anfangs nicht gegen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften schlechthin, sondern gegen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Fremdbesitz, d. h. gegen Gesellschaften, deren Kapital sich nicht in Händen von Berufsangehörigen befindet, gewandt hat. Nunmehr zielt die „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ darauf ab, nur noch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Form der BGB-Gesellschaft oder des Wirtschaftlichen Vereins zuzulassen. Wirtschaftsprüfereigene Gesellschaften in einer anderen Rechtsform als die beiden genannten sollten nur für eine Übergangszeit geduldet werden.

Da, wie wir bereits aufgezeigt haben, die Abhängigkeit verschiedene Ursachen haben kann, wollen wir zunächst die Kapitalabhängigkeit der Abschlußprüfer einer Untersuchung unterziehen. Im Anschluß an die Ausführungen Kuhns³⁾ sind unseres Erachtens Überlegungen anzustellen, ob ein Allein- oder Großaktionär einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht doch Möglichkeiten einer Einflußnahme auf die Tätigkeit der Gesellschaft hat: „Die Aktionäre üben ihre Rechte in den Angelegenheiten der Gesellschaft in der Hauptversammlung aus“⁽⁴⁾. „Die Aufsichtsratsmitglieder werden von der Hauptversammlung gewählt“⁽⁵⁾. Mit dem vorstehenden Satz wird deutlich, daß der Aktionär die Zusammensetzung des Aufsichtsrats bestimmt. Meist wählt ein Großaktionär sich selbst - wenn er nicht Vorstandsmitglied ist oder werden will - oder eine ihm nahestehende Person, von der er annehmen kann, daß sie seine Interessen vertritt, für 4 Jahre in den Aufsichtsrat. „Vorstandsmitglieder bestellt der Aufsichtsrat auf höchstens 5 Jahre“⁽⁶⁾. Es dürfte doch wohl kein Zweifel bestehen, daß ein Allein- oder Mehrheitsaktionär solche Personen als Aufsichtsräte wählen wird, die den zum Vorstand bestellen werden, den der Aktionär für diesen Posten in Aussicht genommen hat. Damit dürfte doch eindeutig feststehen, daß der Mehrheitsaktionär auf die Besetzung des Aufsichtsrates und damit des Vorstandes einen weitgehenden Einfluß auszuüben in der Lage ist. Die Hauptversammlung beschließt in den im Gesetz und in der Satzung ausdrücklich bestimmten Fällen. „Über Fragen der Geschäftsführung kann die Hauptversammlung nur entscheiden, wenn der Vorstand es ver-

1) „Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1/1948, Seite 24

2) „Wirtschaftsprüfer - Steuerberater - Sachverständige“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 6/1949, Seite 280

3) vergleiche Seite 61

4) § 102 Abs. 1 AktG

5) § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG

6) § 75 Abs. 1 Satz 1 AktG

langt¹⁾). Auch der Alleinaktionär hat, sofern er nicht Vorstand der Aktiengesellschaft ist, auf die Geschäftsführung im Regelfall direkt keinen Einfluß. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften darf wegen der in den Berufsgrundsätzen der Wirtschaftsprüfer verankerten Eigenverantwortlichkeit über Fragen, die sich auf die prüfende oder beratende Tätigkeit erstrecken, der Entscheid der Hauptversammlung nicht herbeigeführt werden. Damit ist jeder Einfluß auf die Tätigkeit als Abschlußprüfer auf direktem Wege unmöglich. Eine indirekte Einflußmöglichkeit läßt sich aber nicht bestreiten, zumal auch Kuhn von der sozialen Abhängigkeit des Angestellten gesprochen hat. Der Vorstand einer Aktiengesellschaft ist deren Angestellter im Sinne des Aktienrechts, wenn er auch nach der arbeitsrechtlichen Regelung nicht Angestellter ist. Auf Grund der Tatsache, daß von der Hauptversammlung und damit von Aktionären seine Wiederwahl abhängt, läßt sich die Möglichkeit eines Abhängigkeitsverhältnisses des Vorstandes und auch des Aufsichtsrates nicht leugnen. Selbstverständlich hängt dies in besonderem Maße von der Persönlichkeit des Vorstandes ab.

Im Schreiben des Bundesministers für Wirtschaft an das Wirtschaftsministerium eines deutschen Landes vom 28. 7. 1954²⁾ wird zu der Frage der Unabhängigkeit gemäß § 137 Abs. 2 AktG Stellung genommen. Bei dem in Frage stehenden Fall handelt es sich nicht um die Abschlußprüfung einer Aktiengesellschaft, doch wurde zum Ausdruck gebracht, daß die dargelegten Grundsätze auch für den Fall der aktienrechtlichen Abschlußprüfung Gültigkeit hätten. Wegen der besonderen Bedeutung, die diesem Brief unseres Erachtens beizumessen ist, zitieren wir den Text, soweit in diesem Zusammenhang interessierende Probleme behandelt werden, wörtlich: „In Ihrem Schreiben vom 31. März 1954 stellen Sie die Frage, ob die Revisionsgesellschaft..., deren Anteile sich voll im Eigentum der GmbH Y befinden, befugt sei, gemäß § 9 O.L.Sch.V. die GmbH Z zu prüfen, an deren Stammkapital die GmbH Y ebenfalls, und zwar mit mehr als 50%, beteiligt ist. Nach Ihrer Mitteilung hat sich die Kammer... auf den Standpunkt gestellt, daß die Befugnis der Revisionsgesellschaft zur Prüfung aus dem Gesichtspunkt der Unabhängigkeit nicht beanstandet werden könne. Ich vermag mich der Auffassung der Kammer nicht anzuschließen, und zwar aus folgenden Gründen:

Der § 9 O. L. Sch. V. enthält Vorschriften hinsichtlich der zu fordernden Unabhängigkeit des bestellten Prüfers nicht. Der § 26 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes Nr. 105 über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 15. Dezember 1948 bestimmt in Abs. 1 generell, daß die Berufsangehörigen (also auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) ihren Beruf unabhängig auszuüben haben. In § 26 Abs. 7 wird dann beispielhaft der Begriff der Unabhängigkeit erläutert. Dem Wortlaut nach trifft zwar keiner der dort aufgeführten Sachverhalte den vorliegenden Fall. Der Absatz 7 Buchst. b spricht von dem maßgeblichen Einfluß des zu prüfenden Unternehmens auf die Geschäftsführung eines Berufsangehörigen, nicht aber von dem Einfluß eines das zu prüfende Unternehmen beherrschenden Unternehmens. Absatz 7 Buchst. c behandelt zwar den Fall der

1) § 103 AktG, Abs. 2

2) abgedruckt im Rundschreiben des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. Nr. 23 vom 22. 12. 1954, Seite 5

Abhängigkeit von dem „konzernmäßig verbundenen Unternehmen“, aber nur im Zusammenhang mit einem „Anstellungs- oder ähnlichem Verhältnis“ für die Berufsangehörigen. — Die in dieser — nicht ausschließlichen — Aufzählung des Absatzes 7 enthaltenen allgemeinen Rechtsgedanken, also auch der einer Abhängigkeit aus konzernmäßiger Verbundenheit, sind jedenfalls aber für den Inhalt des Begriffs Unabhängigkeit in § 26 Abs. 1 bedeutungsvoll.

Für den Inhalt dieses Begriffes sind ferner die Berufsgrundsätze maßgebend, die sich insbesondere aus dem heute nicht mehr geltenden § 262 c des Handelsgesetzbuches und dann entsprechend § 137 Abs. 2 AktG entwickelt haben. Nach dieser Vorschrift ist die Wahl zum Abschlußprüfer bei Abhängigkeit der prüfenden Gesellschaft und des zu prüfenden Unternehmens von einem dritten beherrschenden Unternehmen auf Grund der vorhandenen Beteiligungsverhältnisse unzulässig (vgl. Schlegelberger-Quassowski 3. Auflage Anmerkung 7 zu § 137, Adler-Düring-Schmaltz 2. Auflage III/Ziffer 2 zu § 137 S. 458).....

Aus diesen Gründen vertrete ich die Auffassung, daß es im vorliegenden Fall an der gebotenen Unabhängigkeit der Revisionsgesellschaft fehlt.“

Auf Grund der hier wiedergegebenen Auffassung des Bundeswirtschaftsministeriums sind die Bank-Treuhandgesellschaften, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der Konsumgenossenschaften und andere Gesellschaften in den Fällen, in denen sie Aktiengesellschaften prüfen, deren Kapitalmehrheit sich in den Händen der Kapitalgeber der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft befindet, als Abschlußprüfer wegen mangelnder Unabhängigkeit (Kapitalabhängigkeit) nicht wählbar.

Auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand und der Gewerkschaften läßt sich der Briefinhalt im Anschluß an das Urteil des Landgerichts Hannover nicht anwenden, da der Bund und die sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften weder als Gesellschaften noch als Unternehmen im Sinne des Aktiengesetzes anzusprechen seien. Danach können auch die Gewerkschaften nicht als Gesellschaften oder Unternehmen angesehen werden. Flume vertritt unseres Erachtens zu Recht die Meinung: „auf die Rechtsform dessen, der die zu prüfende Gesellschaft beherrsche oder von ihr abhängig sei, komme es nicht an. Die Ausschließungswirkung des § 137 Abs. 2 träte auch dann ein, wenn das zu prüfende Unternehmen von einem Wesen beherrscht werde, das nicht als Gesellschaft konstituiert sei“¹⁾. Diese Argumentation erscheint uns einleuchtend, da man nicht die von einer Gesellschaft abhängigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anders behandeln kann als die Gesellschaften, die von einem anderen Wesen als einer Gesellschaft abhängig sind.

Der Wert der aktienrechtlichen Abschlußprüfung steht und fällt mit der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, wobei das Sachverständnis des Berufsangehörigen als durch das Wirtschaftsprüferexamen erbracht angesehen werden darf. Man kann von einem an dem mit dem Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft versehenen Jahresabschluß Interessierten nicht verlangen, daß er zuerst untersucht, ob der Abschlußprüfer von einer Gesellschaft oder einem anderen Wesen

1) Neue Juristische Wochenschrift 2/1956, Seite 47

abhängig ist, das auch auf die geprüfte Aktiengesellschaft durch Aktienmajorität einen Einfluß ausübt. Wir glauben uns aus den vorgenannten Gründen der von der „Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer“ energisch vertretenen Forderung nach Ausschuß der kapitalabhängigen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften von der Wahl des Abschlußprüfers anschließen zu müssen und halten eine Ausweitung des im Aktiengesetz festgelegten Unabhängigkeitserfordernisses bei einer schon seit längerer Zeit diskutierten Aktienrechtsreform für unbedingt erforderlich.

Im Anschluß an unsere Ausführungen über akquisitorische Abhängigkeit¹⁾ gilt es nun, die Frage zu beantworten, ob die Gefahr der Kundenabhängigkeit bei Einzelwirtschaftsprüfern oder bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften größer ist. „Bemerkenswert sind die Ausführungen des Deutschen Industrie- und Handelstages in seiner Denkschrift zur Aktienrechtsreform, wo dargelegt wird, daß die Frage der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers nicht durch Gesetz zu lösen ist, und daß der Abschlußprüfer über eine Vielzahl von Aufträgen verfügen müsse, damit er von einer einzelnen Gesellschaft unabhängig sei und es deshalb wagen könne, auch einmal ein Testat zu verweigern“²⁾. Mit dieser Überlegung glauben die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre gegenüber den Einzelwirtschaftsprüfern sichere Kunden-Unabhängigkeit beweisen zu können, da die einzelnen Gesellschaften im Durchschnitt wesentlich mehr aktienrechtliche Pflichtprüfungsaufträge auf sich vereinigen als die einzelnen Wirtschaftsprüfer. Eine Vielzahl von Prüfungsaufträgen machen den Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von dem einzelnen Auftraggeber weitgehend unabhängig, wenn nicht anders geartete Abhängigkeitsverhältnisse bestehen. Dabei darf aber nicht außer Betracht gelassen werden, ob die Vielzahl der Aufträge durch voneinander unabhängige Auftraggeber erteilt wird oder ob, um den extremsten Fall darzustellen, alle Aufträge von einem Auftraggeber stammen. In diesem Zusammenhang ist es unseres Erachtens nicht notwendig, daß eine und dieselbe Person alle Aufträge an einen Abschlußprüfer erteilt; es genügt vielmehr, daß durch den Einfluß einer Person oder Personengruppe auf die jeweiligen Aktiengesellschaften immer der gleiche Berufsangehörige als Abschlußprüfer gewählt wird. Ein Abschlußprüfer, der dank seiner Verbindungen zu einer Person die Prüfung einer Aktiengesellschaft erhält, erscheint im Normalfall in geringerem Maße kundenabhängig zu sein als einer, der durch Beziehungen zu einer Person die Mehrzahl von seinen vielen Abschlußprüfungen erhält. Das hat in dem letzteren Fall wirtschaftliche Gründe. Ein mit Pflichtprüfungsaufträgen „gesegneter“ Abschlußprüfer bedarf eines umfangreichen und - wie von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft betont wird - kostspieligen Prüfungsapparates. Der Wegfall der Mehrzahl der Aufträge würde bei dem kostspieligen Prüfungsapparat wirtschaftlich größere Verluste bewirken als der Wegfall des einzigen Pflichtprüfungsmandats. Einen ausfallenden Auftrag kann man zweifelsohne leichter ersetzen als viele Aufträge. Unter Bezugnahme auf die Einzeluntersuchungen im Zusammenhang mit der Auftragsverteilungsstatistik bei aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfungen scheinen uns die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mindestens in gleicher Weise, wenn nicht

1) vgl. Seite 39

2) Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf a.a.O., Seite 17

in stärkerem Maße der Gefahr der Kundenabhängigkeit ausgesetzt zu sein als ein Wirtschaftsprüfer.

Eine gesetzliche Regelung, die die Gefahr der aktienrechtlichen Abhängigkeit des Abschlußprüfers in allen Fällen beseitigt, halten wir für undurchführbar. Wie sich aus unseren Einzeluntersuchungen ergibt, werden in der Regel die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in deren Aufsichtsrat der Vertreter einer Bank sitzt, von all den Aktiengesellschaften als Abschlußprüfer gewählt, in deren Aufsichtsrat der genannte Aufsichtsrat der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder ein anderer Vertreter der gleichen Bank ist. Eine Ausschließung der Abschlußprüfer, auf die die genannten Tatbestände zutreffen, von der Wählbarkeit würde die Gefahr der akquisitorischen Abhängigkeit mindern, beseitigen könnte sie sie allerdings nicht.

Die Wahl eines durch Arbeitsvertrag abhängigen Wirtschaftsprüfers zum Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft ist durch § 137 Abs. 2 AktG ausgeschlossen. Unsere Untersuchungen ergaben auch keine Anhaltspunkte, daß gegen diese Vorschriften verstoßen worden ist.

Ein unter sonstige Abhängigkeitsverhältnisse einreihbarer Tatbestand wäre unter Umständen in dem auf Seite 48 angeführten Fall gegeben. Arbeitsvertragliche Abhängigkeit des Vorstandes liegt zwar nur gegenüber der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vor, nicht dagegen gegenüber der geprüften Bank, die Großaktionär der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist. Zudem führte dieser Wirtschaftsprüfer diesen Auftrag als Einzelwirtschaftsprüfer und nicht in seiner Eigenschaft als Vorstand der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch. Doch läßt sich eine Ausstrahlung der arbeitsvertraglichen Abhängigkeit auf seine Tätigkeit als Einzelwirtschaftsprüfer nicht leugnen.

Völlig unverständlich in Anbetracht der heute geltenden aktienrechtlichen Vorschriften erscheint uns die Tatsache, daß die der Abschlußprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterworfenen Aktiengesellschaften von einem Nicht-Berufsangehörigen prüfen lassen können, wie wir bereits aufgezeigt haben.

VI. Reformmöglichkeiten

1. Vergleich mit den Regelungen anderer Staaten

Bevor wir uns mit Reformmöglichkeiten der aktienrechtlichen Bestimmungen über die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung auseinandersetzen, soll die Regelung der Wahl des Prüfers in anderen Staaten erörtert werden, da man auf diese Weise Anregungen erhält, die bei der Aktienrechtsreform bei einer möglichen Lösung des Problems verwertet werden können.

a) Großbritannien

In Großbritannien werden die unseren Wirtschaftsprüfern entsprechenden Abschlußprüfer ebenfalls von den Aktionären gewählt. Während in Deutschland nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlußprüfer gewählt werden können, ist dies in England nicht der

Fall. Die Berufsausübung der Accountants in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ist unzulässig. Nach dem vor dem 4.8.1947 geltenden Recht konnte jede vertragsfähige Person Prüfer einer Kapitalgesellschaft werden. „Mit Ausnahme gewisser privater Companies dürfen in allen übrigen Kapitalgesellschaften jetzt nur noch qualifizierte, amtlich anerkannten Vereinigungen angehörende Prüfer mit der Abschlußprüfung befaßt werden, Ausländer nur, wenn der Board of Trade sie als gleich qualifiziert betrachtet“⁽¹⁾. Der Wechsel des Bilanzprüfers ist dort erschwert. Der Prüfer hat nämlich das Recht, an der Generalversammlung der bisher von ihm geprüften Gesellschaft teilzunehmen. Er kann dort aber auch das Wort ergreifen und zu den Ursachen, die seiner Wiederwahl im Wege stehen, Stellung nehmen. Damit soll verhindert werden, daß ein Prüfer, der die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften auf Grund seiner Prüfung nicht bestätigen konnte, ohne vorherige Ankündigung der Absicht, den Bilanzprüfer zu wechseln, nicht zur Wiederwahl gestellt wird, weil der Vorstand eine gefügigere Person zum Prüfer bestellen lassen will. Auch muß bei einem Wechsel des Bilanzprüfers der neue Bilanzprüfer sich mit dem vorher gewählten besprechen. „Es ist die Pflicht eines jeden Mitglieds des Instituts, vor der Annahme der Ernennung zum Bilanzprüfer oder freiberuflichen Accountant irgendeiner Gesellschaft, Partnerschaft oder Einzelperson, sich mit dem bisherigen Prüfer oder freiberuflichen Accountant in Verbindung zu setzen“⁽²⁾. Mit diesen Vorschriften soll die Unabhängigkeit des Bilanzprüfers verstärkt und die kollegiale Höflichkeit gefördert werden.

b) USA

„Eine Prüfungspflicht im Sinne einer gesetzlichen Vorschrift gibt es in den USA nicht, doch ist dies insofern nur Theorie, als die Vorschrift besteht, daß Unternehmen, deren Aktien an der Börse gehandelt werden, jährlich durch einen C. P. A. (Certified Public Accountant) geprüft und testiert werden müssen“⁽³⁾. Auch in den Vereinigten Staaten werden die Bilanzprüfer von den Generalversammlungen für ein Jahr gewählt. C. P. A. können ihren Beruf nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ausüben.

c) Schweden⁴⁾

Völlig abweichend von den Regelungen in den angelsächsischen Ländern zeigt sich die Stellung des Abschlußprüfers der schwedischen Aktiengesellschaft. Als Prüfer sind Kapitalgesellschaften ausgeschlossen. Die Bilanzprüfer werden für drei Jahre von der Generalversammlung gewählt. Bei Aktiengesellschaften mit einem Kapital von über 500 000 skr müssen mindestens 2 Bilanzprüfer gewählt werden. Die Minderheitsaktionäre können, wenn sie bei der Wahl einen bestimmten Anteil der abgegebenen Stimmen erreichen, die Einsetzung von sogenannten Minderheitsrevisoren durchsetzen. Die schwedischen Bilanzprüfer haben gegenüber den Abschlußprüfern nach dem

1) Lohmann M., „Gesetzliche Reformen im Bilanz- und Prüfungswesen der britischen Kapitalgesellschaften“ in „Der Wirtschaftsprüfer“ Nr. 8/1948, Seiten 229 ff.

2) „Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ Nr. 21 vom 1. 11. 1955, Seite 506

3) Koch W., a.a.O., Seite 277

4) Koch W., a.a.O., Seiten 279 ff.

deutschen Aktiengesetz eine wesentlich stärkere Position. Sie bilden für drei Jahre das nach dem deutschen Aktienrecht dem Aufsichtsrat entsprechende Kontrollorgan der Gesellschaft. Selbstverständlich enthält das neue schwedische Aktiengesetz vom 14.9.1944 auch Vorschriften für die Unabhängigkeit des Bilanzprüfers.

d) Frankreich¹⁾

In Frankreich wählt die Generalversammlung den Abschlußprüfer, der keine Kapitalgesellschaft sein kann, für ein Jahr. Es muß sich dabei allerdings nicht immer um einen „Expert comptable“ handeln.

e) Niederlande²⁾

In den Niederlanden werden die Prüfer ebenfalls von der Generalversammlung gewählt. Weitere Besonderheiten, die für unsere Themenstellung von Bedeutung sein könnten, sind nicht festzustellen.

f) Belgien

In Belgien darf, was für die Frage der Unabhängigkeit bedeutsam ist, ein „Réviseur d'Entreprises“ ein Abschlußprüfungsmandat nur übernehmen, wenn dies das Conseil des Instituts genehmigt hat. „Der Grundsatz einer solchen vorherigen Genehmigung durch die Berufsorganisation (der unseres Wissens in keinem anderen Land eine Parallele findet) wurde wahrscheinlich aufgestellt, um zu vermeiden, daß a) ein Réviseur sich dem Problem der Befangenheit ausgesetzt sieht, was der Fall wäre, wenn er vom Vorstand einer Gesellschaft mit einem Auftrag betraut wird und als Abschlußprüfer für zwar nicht die gleiche doch zumindest für eine befreundete Gesellschaft tätig werden soll; b) ein Réviseur als Abschlußprüfer in einer notorisch „faulen“ (douteuse) Gesellschaft tätig werden soll; c) ein Réviseur Abschlußprüfungsaufträge in solcher Zahl übernimmt, die es ihm unmöglich macht, in jedem einzelnen Falle eine Prüfung genügend tief durchzuführen“³⁾. Damit scheint uns die ordnungsgemäße und unter dem Gesichtspunkt der Unabhängigkeit des Prüfers einwandfreie Durchführung der Jahresabschlußprüfung in weitaus besserem Maße gesichert, als dies bei dem Großteil der anderen Staaten der Fall ist.

g) Schweiz

Die Organe der schweizerischen Aktiengesellschaften sind die Generalversammlung, die Kontrollstelle und die Verwaltung. Die Kontrollstelle hat mit dem deutschen Aufsichtsrat „die rechtliche Stellung als Organ der Gesellschaft gemein, während ihr Aufgabengebiet etwa dem des deutschen Wirtschaftsprüfers gleicht“⁴⁾, wobei zu beachten ist, daß auch Treuhandgesellschaften als Kontrollstelle bestellt werden können. Eine Abschlußprüfung durch unabhängige Sachverständige ist nur bei solchen

1) Koch W., a.a.O., Seiten 291 ff.

2) Koch W., a.a.O., Seiten 299 ff.

3) Der Berufsstand der „Réviseurs d'Entreprises“ in Belgien in „Die Wirtschaftsprüfung Nr. 17 vom 1. 9. 1955, Seite 409 und 410

4) Koch W., a.a.O., Seite 287

Aktiengesellschaften Pflicht, deren Grundkapital 5 000 000 sfrs und mehr beträgt, die sich mit Anleihen an den Kapitalmarkt gewandt haben „oder sich öffentlich zur Annahme fremder Gelder empfehlen“¹⁾. „Solche Revisionen können nur von Revisionsverbänden der Banken, die hierfür geschaffen worden sind, oder durch von der Bankenkommission anerkannte Treuhandgesellschaften vorgenommen werden“²⁾. Für die den Wirtschaftsprüfern in etwa entsprechenden „Diplomierten Bücherexperten“ besteht nicht die Möglichkeit, derartige Pflichtprüfungsaufträge zu erhalten.

h) Indien

Auch in Indien wird der Abschlußprüfer von den Aktionären gewählt. „In der Mehrzahl der Fälle verfügen aber die Mitglieder des Board of Directors, deren Geschäftsführung geprüft werden soll, über die Aktienmajorität, so daß praktisch sie es sind, die die Prüfer benennen. Es fehlt daher nicht an Fällen, wo „Auditors“, um sich die Wiederwahl für das nächste Jahr zu sichern, nach der Pfeife der Direktoren tanzen und uneingeschränkte Testate für Geschäftsberichte erteilen, die nicht wenige Flecken aufweisen und somit die Treuhänderschaft verletzen, die sie von der Gesamtheit der Aktionäre übertragen erhielten“³⁾. Um die Unabhängigkeit (akquisitorische Unabhängigkeit) zu garantieren, sind Stimmen laut geworden, die empfehlen, daß eine zentrale Institution, der alle Pflichtprüfungsaufträge übertragen werden müssen, die diese wiederum an die Berufsangehörigen verteilt, ins Leben gerufen werden müsse.

i) Bulgarien⁴⁾

In Bulgarien mußten, bevor das Land in den Herrschaftsbereich des Sowjetblocks kam, alle Banken einen vereidigten Buchsachverständigen in ihrem Aufsichtsrat haben, der eine ständige Kontrolle auszuüben hatte. Da sich diese Einrichtung bewährt hatte, wurde die Pflichtprüfung auf alle Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von 500 000.- Lewa und mehr ausgedehnt. Welche Entwicklung das Pflichtprüfungswesen in Bulgarien nach dem zweiten Weltkrieg genommen hat, entzieht sich unserer Kenntnis.

k) Lettland⁵⁾

In dem heute der Sowjetunion einverleibten Lettland wurde durch das Gesetz über die Aktiengesellschaften und Anteilgesellschaften (1937) bestimmt, daß sich die Aktiengesellschaften einer Pflichtprüfung durch vereidigte Revidenten zu unterwerfen haben. Diese Revidenten wurden aber nicht von der Generalversammlung gewählt, sondern von der Industrie- und Handelskammer bestellt. Mit dieser Regelung der Auswahl des Abschlußprüfers sollte die Unabhängigkeit des Prüfers garantiert werden.

1) „Berufsrecht und Berufsorganisation der Bücherexperten in der Schweiz“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ Nr. 8 vom 15. 4. 1954, Seite 170

2) Koch W., a.a.O., Seite 288

3) „Nationalisierungsbestrebungen im indischen Prüfungswesen“ in „Der Wirtschaftsprüfer“ Nr. 7, 1954, Seite 192

4) Dobreff D., „Das Prüfungswesen und das Institut der vereidigten Buchsachverständigen in Bulgarien“ in „Der Wirtschaftstreuhänder“ Nr. 7 vom 15. 7. 1941, Seite 159

5) „Die gesetzlichen Bestimmungen über obligatorische Revisionen der Aktiengesellschaften durch vereidigte Revidenten in Lettland“ in „Der Wirtschaftstreuhänder“ Nr. 12 vom 15. 6. 1939, Seite 245

Auch waren die vereidigten Revidenten verpflichtet, die Prüfung persönlich durchzuführen, wobei sie sich eines Gehilfen bedienen durften. Damit war die Eigenverantwortlichkeit des vereidigten Revidenten gesichert.

Um nicht den Rahmen dieser Arbeit zu sprengen, verzichten wir auf eine weitere Ausführung von Regelungen des Prüfungswesens in anderen Staaten.

2. Reformvorschläge

a) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung unter Abschaffung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Eine Möglichkeit der Lösung des Problems der Wahl des Abschlußprüfers kann darin gesehen werden, daß die Hauptversammlung den Abschlußprüfer weiterhin auf Vorschlag des Aufsichtsrates wählt, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hingegen entsprechend dem Vorbild der angelsächsischen Länder abgeschafft werden.

Bei der Forderung nach Ausschaltung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften stehen die Gesellschaften, deren Kapital sich nicht in Händen von Berufsangehörigen befindet, im Vordergrund, die, wie wir aufgezeigt haben, Zweifel an der Unabhängigkeit als Abschlußprüfer nicht selten berechtigt erscheinen lassen. Mit der Beseitigung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften insgesamt würden aber nicht nur die Gesellschaften im Fremdbesitz getroffen, sondern auch die wirtschaftsprüfereigenen Gesellschaften, gegen deren Bestehen außer den Bedenken wegen der Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüferberufes keine wesentlichen Einwendungen veranlaßt sind, da der Grund für die Berufsausübung in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft - insbesondere der Gesellschaft mit beschränkter Haftung - in der Absicht der Alters- und Hinterbliebenenversorgung liegt. „Man kommt aber nicht darüber hinweg, daß in Deutschland die historische Entwicklung nun einmal zu Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aller Größenordnungen geführt hat. Das Zerstören der Größten und Leistungsfähigsten von ihnen wird man sich sehr überlegen müssen“¹⁾. Diese Art der Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung beseitigt die bei der heutigen Regelung auftretenden Unzulänglichkeiten nicht vollständig und ist als eine unbefriedigende und auch praktisch nur mit äußersten Schwierigkeiten verbundene Lösung des Problems anzusehen.

b) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung, wobei in den Organen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nur Berufsangehörige vertreten sein dürfen

Eine andere Lösungsmöglichkeit der bestehenden Probleme entspricht - abgesehen von der Beseitigung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Kapitalgesellschaftsform ab 1.1.1959 - den Vorschlägen der Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer, die diese Änderungen in der Berufsordnung verankert wissen will. Dabei ist für die §§ 39 und 40 der Berufsordnung folgende Fassung vorgeschlagen worden:

¹⁾ Koch W., a.a.O., Seite 196 und 197

„§ 39 Rechtsform.

- (1) Gesellschaften nach § 705 ff. BGB und wirtschaftliche Vereine nach § 22 BGB können nach Maßgabe der Vorschriften dieses Abschnittes als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anerkannt werden.
- (2) Bestehende Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anderer Rechtsformen können bis zum 31. Dezember 1958 zugelassen werden, wenn
 1. die Eigentümer aller Kapitalanteile der Gesellschaft Wirtschaftsprüfer sind, die selbst in der Gesellschaft tätig sind;
 2. alle Vorstandsmitglieder der Gesellschaft Wirtschaftsprüfer sind;
 3. die Gesellschaft sich für die Aufstellung des Jahresabschlusses und für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes den aktienrechtlichen Bestimmungen unterwirft;
 4. wenn die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Firma die persönlichen Namen aller oder einiger der in ihr tätigen Wirtschaftsprüfer führt ohne den Zusatz einer Sachfirma.

§ 40 Voraussetzungen für die Anerkennung.

- (1) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können nur von natürlichen Personen gebildet werden, die als Wirtschaftsprüfer bestellt sind.
- (2) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften führen als Namen nur die persönlichen Namen aller oder einiger Mitglieder.
- (3) Die Zeichnung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hat in der Weise zu erfolgen, daß der oder die zeichnungsberechtigten Wirtschaftsprüfer mit ihrem Namen zeichnen unter Beifügung der Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“. Dann erst darf unter Angabe des Vertragsverhältnisses der Name der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft folgen⁽¹⁾.

Diese Änderungsvorschläge beseitigen alle „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Fremdbesitz“. Diese Gesellschaften müßten entweder aufgelöst werden, ihre Zwecksetzung ändern oder, wollen sie als Abschlußprüfer weiterhin wählbar bleiben, die Anteile dieser Gesellschaften auf die bei ihnen tätigen Wirtschaftsprüfer übertragen. Das Ziel der Maßnahmen ist völlige Unabhängigkeit von berufsfremden Gesellschaftern. Die Aufbringung der teilweise erheblichen Kapitalbeträge durch die betroffenen Wirtschaftsprüfer dürfte aber ohne Inanspruchnahme von Krediten nur schwer möglich sein. Damit ist aber wiederum die Gefahr gegeben, daß die Unabhängigkeit gegenüber den Geldgebern nicht gewahrt ist, was allerdings auch bei Einzelwirtschaftsprüfern der Fall sein kann.

Die Formulierung des vorstehenden § 39 Abs. (2) Ziffer 2 der Wirtschaftsprüfer-Ordnung scheint uns nicht vollständig. Es müßte auch gesichert sein, daß nicht nur die Vorstandsmitglieder, sondern auch alle Mitglieder des Aufsichtsrats einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Wirtschaftsprüfer sein müssen. In die Aufsichtsräte von Dienstleistungsbetrieben werden nämlich häufig Personen mit weitreichenden Beziehungen berufen, von deren

¹⁾ Änderungsvorschläge zur Bundestags-Drucksache 784 (Wirtschaftsprüfer-Ordnung der Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer)

Vermittlung sich die Gesellschaften Aufträge erhoffen. Daß eine derartige Handhabung der Unabhängigkeit nicht gerade förderlich ist, dürfte zweifellos sein.

Die von der Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer vorgeschlagene Regelung unter Einbeziehung der vorstehenden Ergänzung scheint uns im Interesse der Unabhängigkeit sehr wünschenswert, wenn auch die Gefahr der Abhängigkeit von den Geldgebern, die sich wohl aus den Kreisen der derzeitigen Aktionäre der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammensetzen dürften, nicht zu verkennen ist. Die Gefahr der Kapitalabhängigkeit in der jetzigen Form wäre zwar beseitigt, die Kapitalabhängigkeit in anderer Form aber gegeben. Dem könnte abgeholfen werden durch eine Verschärfung und Erweiterung der Unabhängigkeitsvorschriften des § 137 Abs. 2 AktG. Die Besorgnis der Befangenheit müßte einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von der Wählbarkeit als Abschlußprüfer ausschließen. Diese Forderung hätte zur Folge, daß die Abschlußprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer, auf den der Tatbestand der Besorgnis der Befangenheit zutrifft, der sich aber nicht befangen fühlt, die Nichtigkeit nach sich zieht. Damit wäre eine gefahrvolle Rechtsunsicherheit der Gültigkeit des Jahresabschlusses heraufbeschworen, die nicht befürwortet werden kann, da eine subjektive Unbefangenheit nicht objektiv die Besorgnis der Befangenheit ausschließt.

c) Wechsel der von der Hauptversammlung gewählten Abschlußprüfer

Es wäre auch eine gesetzliche Regelung denkbar, wonach die Hauptversammlung den gleichen Wirtschaftsprüfer oder dieselbe Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beispielsweise nur für drei aufeinanderfolgende Jahresabschlüsse und dann erst wieder nach drei oder sechs Jahren zum Abschlußprüfer wählen darf. Eine Beseitigung von Mandatzusammenballungen bei einigen wenigen Berufsangehörigen wäre damit erreichbar; ob damit auch die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers in größerem Maße erreicht werden könnte, erscheint uns fragwürdig.

Das weitgehende Prüfungsmonopol der „Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Fremdbesitz“ könnte beseitigt und eine bessere Verteilung der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen herbeigeführt werden. Auch bestünde für jeden Abschlußprüfer, der nach den derzeitigen Verhältnissen auf Grund seiner Beziehungen mit Sicherheit auch in Zukunft mit seiner Wiederwahl rechnen kann, die Gefahr, daß der nach ihm gewählte Abschlußprüfer von ihm nicht ordnungsgemäß durchgeführte Prüfungshandlungen entdeckt und Mängel des Prüfungsberichtes aufdeckt. Die Genauigkeit der Prüfung würde durch den zwangsläufigen Wechsel des Abschlußprüfers sicher gefördert. Demgegenüber steht die Ansicht, daß die Prüfung von einem seit Jahren eingearbeiteten Wirtschaftsprüfer besser und für die geprüfte Gesellschaft billiger durchgeführt werden kann als bei einem ständigen Wechsel des Abschlußprüfers. Diese Argumentation ist durchaus einleuchtend und bedarf keiner weiteren Erklärung. Befremdlich hingegen scheint uns, daß bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht nur ausnahmsweise die den Jahresabschluß der geprüften Aktiengesellschaft zeichnenden Wirtschaftsprüfer wechseln, obwohl die das Vorjahrestestat unterschreibenden Wirtschaftsprüfer

weder gestorben noch aus den Diensten der Gesellschaft ausgeschieden sind. Entweder sind in diesen Fällen zur Prüfung der Gesellschaft Wirtschaftsprüfer herangezogen worden, die sich in die Verhältnisse der Gesellschaft ebenso einarbeiten mußten, wie dies bei einem neuen Abschlußprüfer der Fall wäre, oder der Bestätigungsvermerk ist von zeichnungsberechtigten Vertretern der Gesellschaft unterschrieben worden, die im Innenverhältnis für die Richtigkeit des Bestätigungsvermerks nicht direkt verantwortlich sind, was dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers widersprechen würde.

d) Mandatsverteilung durch eine neu zu schaffende Stelle

Auch Schmalenbach nimmt in der „Dynamischen Bilanz“ (10. Auflage) zum Problem der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung Stellung. Er führt aus, daß die aktienrechtliche Pflichtprüfung bisher noch nicht sonderlich wirksam gewesen sei und sieht in der Pflichtprüfung eine wirksame Einrichtung, die sich ausbauen läßt. Der Wirtschaftsprüfer in seiner Funktion als Abschlußprüfer müsse mitwirken, das Kapital dahin zu lenken, wo der größte wirtschaftliche Erfolg zu erwarten sei. Schmalenbach sagt: „Ich glaube aber nicht, daß sich mit diesem großen Ziele die Wählbarkeit des Prüfers durch die zu prüfende Gesellschaft vereinigen läßt“¹⁾. Die Pflichtprüfungsmandate müßten von einem zuverlässigen sachkundigen Organ, dessen Schaffung Aufgabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer sei, an die Berufsangehörigen verteilt werden. Auch Kosiol vertritt diese Ansicht: „Die Abschaffung der Wahl des Wirtschaftsprüfers durch die Unternehmungen erscheint mir durchaus diskutabel“²⁾. Von beiden jedoch wird abgelehnt, daß diese Stelle ein staatliches Organ ist. Die Verteilung der aktienrechtlichen Abschlußprüfung durch ein besonders hierfür geschaffenes Organ würde die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers doch ohne Zweifel stark erhöhen und die Abschlußprüfungsmandate auf die Berufsangehörigen besser verteilen. Damit wäre noch ein anderer Vorteil verbunden. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind teilweise derart mit Aufträgen überhäuft, daß ihnen nicht genügend Wirtschaftsprüfer zur Verfügung stehen, die an der Durchführung des Prüfungsauftrages in der erforderlichen Weise mitarbeiten können; die Folge hiervon ist, daß zwar erfahrene Prüfer aber nicht Berufsangehörige die Prüfungsleitung übernehmen, was doch zweifelsohne nicht im Sinne der aktienrechtlichen Regelung ist. Selbst die Bedenken Kochs³⁾, daß auch eine sachlich gute Verteilung durch die zu schaffende Stelle Unzufriedenheit bei den weniger bedachten Wirtschaftsprüfern entfesseln würde, schlägt gegenüber den Vorteilen, die durch die absolute Unabhängigkeit gegenüber den zu prüfenden Gesellschaften erreicht würde, nicht durch. „Im Berufseid schwört der Wirtschaftsprüfer, daß er nach den Grundsätzen gewissenhafter, unparteiischer Pflichterfüllung sowie unabhängiger und verantwortlicher Berufsausübung seine Aufgabe erfüllen wird“⁴⁾. Daran halten sich auch die Mehrzahl der Wirtschaftsprüfer, ob

1) „Gehemmte Wirtschaftsprüfung“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ Nr. 7/1949, Seite 290

2) „Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? Ein Beitrag zur Reform der Handels- und Steuerbilanz“ in „Steuer und Wirtschaft“ 1949, Spalte 169 ff.

3) a.a.O., Seite 186

4) Greiffenhagen „Gehemmte Wirtschaftsprüfung“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ Nr. 7/1949, Seite 292

sie nun in eigener Praxis, in Sozietäten oder als Angestellte von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihren Beruf ausüben. Wären aber Ehren- und Disziplinargerichte überhaupt notwendig, wenn es nicht auch Ausnahmen gäbe? Unseres Erachtens darf die Gefahr der Abhängigkeit nicht mit dem Hinweis auf den Berufseid abgetan werden. Neben der Verteilung der Aufträge durch eine hierfür geschaffene Stelle müssen die Anforderungen an die Unabhängigkeit erhöht werden. Greiffenhagen¹⁾ bestätigt den Vorteil der Sicherheit, stellt aber die Nachteile einer automatischen Auftragsverteilung gegenüber und kommt zu der Schlußfolgerung, daß diese Möglichkeit, den Abschlußprüfer zu bestellen, der Wahl durch die Hauptversammlung nicht vorzuziehen sei. Von den Einwendungen gegen eine Verteilung der Prüfungsaufträge scheint uns die der Gefahr der geistigen Erstarrung des Berufs nicht ganz abwegig zu sein. Könnte nämlich jeder Wirtschaftsprüfer automatisch mit dem auf ihn entfallenden Pflichtprüfungsmandat rechnen, so wäre ein Leistungswettbewerb auf diesem Gebiet sinnlos. Allerdings ist zu bedenken, daß ein als Abschlußprüfer bestimmter Wirtschaftsprüfer dennoch die bestmögliche Leistung zu erzielen trachtet, da unter Umständen auch andere Aufträge wie steuerliche oder betriebswirtschaftliche Beratung von der Gesellschaft vergeben werden. Auch wird gegen eine Auftragsverteilungsstelle vorgebracht, daß damit der Wirtschaftsprüferberuf verbeamtet würde und seine Freiberuflichkeit in Frage gestellt sei. Dem können wir nicht zustimmen. Der Rechtsanwalt ist ein freier Beruf; auch die Aufträge, die das Gericht, sei es als Konkursverwalter, sei es als Pflichtverteidiger, einem Rechtsanwalt erteilt, lassen ihn seine Freiberuflichkeit nicht verlieren. Bei den Wirtschaftsprüfern ist der Fall analog. Nach Abwägen des Für und Wider einer Auftragsverteilungsstelle kommen wir zu dem Ergebnis, daß diese Lösung nicht von der Hand zu weisen ist.

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Frage, wie sollen die Prüfungen verteilt werden. „Gelegentlich ist auch Verteilung durch das Los vorgeschlagen worden. Wir haben dies sogar in Berlin einmal praktiziert, als nach 1945 die Abteilung Wirtschaft des Magistrats die Prüfung zahlreicher Unternehmen durch Wirtschaftsprüfer vorschrieb und uns keine andere Methode einfiel, die keine Angriffspunkte bot. Das Ergebnis war sachlich ganz schlecht. Einzelne Wirtschaftsprüfer bekamen große Industriebetriebe zur Prüfung zugewiesen, die ihre Kapazität durchaus überstiegen“²⁾. Die Möglichkeit, daß ein Einzelwirtschaftsprüfer, der nicht über einen großen Mitarbeiterstab verfügt, mit der Prüfung einer großen Aktiengesellschaft betraut wird, besteht aber auch bei der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung. Der Losentscheid ist auch unseres Erachtens nicht die ideale Lösung des Auftragsverteilungsproblems. Vom Institut der Wirtschaftsprüfer werden in gewissen Zeitabständen an die Mitglieder Fragen gerichtet, in welchen Branchen die einzelnen Berufsangehörigen besondere Spezialkenntnisse haben. Die Prüfungsaufträge könnten auch unter Berücksichtigung der besonderen Branchenkenntnisse der Wirtschaftsprüfer verteilt werden. Die Aufzeichnung von Lösungsmöglichkeiten bei der Verteilung der Abschlußprüfungen durch eine zentrale Stelle ließe sich noch in großer Zahl fortführen. Selbstverständliche Voraussetzung wäre aber dabei immer, daß ein Wirtschafts-

1) a.a.O., Seite 292

2) Koch W., a.a.O., Seite 186

prüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von dem von ihr zu prüfenden Unternehmen abhängig ist, oder bei der Besorgnis der Befangenheit gegeben ist, verpflichtet ist, den ihr übertragenen Auftrag abzulehnen.

Diese oben aufgezeigte Möglichkeit der Reform der Auswahl des Abschlußprüfers wird von der Mehrheit der Wirtschaftsprüfer und der Vertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften jedoch ebenso wie von den Vertretern der Aktiengesellschaften als indiskutabel verworfen.

e) Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung und Genehmigung der Wahl durch ein Wahlprüfungsorgan

Eine Verquickung der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung mit der Bestellung des Abschlußprüfers durch eine Auftragsverteilungsstelle stellt folgender unseres Wissens in der Literatur noch nicht behandelter Reformvorschlag dar. Der Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wird wie bisher von der Hauptversammlung gewählt. Der Vorstand ist aber nach erfolgter Wahl nicht befugt, dem Abschlußprüfer den Auftrag zu erteilen. Die Wahl des Abschlußprüfers muß vielmehr vor Auftragserteilung in Anlehnung an die in Belgien anzutreffenden Verhältnisse von einem besonderen Organ genehmigt werden. Dieses Organ könnte zentral für das gesamte Bundesgebiet oder für die einzelnen Bundesländer getrennt gebildet werden. Eine Dezentralisierung erscheint uns in diesem Falle unter der Voraussetzung von für das Bundesgebiet einheitlichen Vorschriften zweckmäßiger, da eine genaue Kenntnis der zu entscheidenden Fälle für die Erreichung des angestrebten Zieles unumgänglich ist.

Dieses Organ wäre in ähnlicher Weise zu bilden wie der Zulassungs- und Fachprüfungsausschuß der Wirtschaftsprüfer. Seine Aufgabe läge darin, zu erforschen, ob die Unabhängigkeit gewahrt und Besorgnis der Befangenheit nicht gegeben sei. Dabei sollte beispielsweise in Fällen, in denen Kapitalbeziehungen oder Aufsichtsratsverbindungen zwischen dem Abschlußprüfer und der zu prüfenden Gesellschaft direkt oder über eine dritte Gesellschaft bestehen, die Wahl nicht genehmigt werden. Auf Grund welcher Unterlagen könnte diese Stelle, die selbstverständlich völlig unabhängig sein müßte, entscheiden? Für jeden Abschlußprüfer müßte eine Karteikarte angelegt werden, die alle für die Frage der Abhängigkeit bzw. Besorgnis der Befangenheit entscheidenden Tatbestände enthält. Außerdem müßten alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu einer unbeschränkten Auskunftspflicht gegenüber diesem „Wahlprüfungsausschuß für Pflichtprüfungsaufträge“ verpflichtet sein. Bei der Genehmigung der Wahl des Abschlußprüfers wäre streng zu verfahren.

Um bei der Verweigerung der Genehmigung durch dieses Organ zu vermeiden, daß die Hauptversammlung erneut einberufen werden muß - was mit Aufwendungen für die Gesellschaft verbunden ist -, müßten von der Hauptversammlung jeweils zwei oder mehrere Abschlußprüfer - ein Abschlußprüfer und ein oder mehrere subsidäre Abschlußprüfer - gewählt werden, was auch nach dem derzeit geltenden Aktienrecht ohne weiteres möglich ist.

Einen generellen Ausschluß von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften halten wir auf Grund unserer vorstehenden Ausführung nicht für unbedingt

erforderlich. Den von dem Wahlprüfungsausschuß als Abschlußprüfer im Einzelfall nicht beauftragten Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften muß ein Einspruchsrecht gegen diese Entscheidung zugebilligt werden. Über einen Einspruch hätte eine dem Wahlprüfungsausschuß übergeordnete Stelle, die zentral beim Bundeswirtschaftsministerium gebildet werden könnte, zu entscheiden. Ein weiterer Instanzenweg, der einen weiteren Einspruch gegen die Entscheidung der zweiten Stelle möglich macht, erscheint uns im Hinblick auf eine mögliche Verzögerung der Durchführung der Abschlußprüfung nicht zweckmäßig.

Auf dem vorstehend aufgezeigten Wege wäre einmal der Hauptversammlung die Möglichkeit gegeben, einen Abschlußprüfer zu wählen, der das Vertrauen der Mehrheit genießt, zum anderen wäre zum Nutzen des Instituts der aktienrechtlichen Pflichtprüfung die Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlußprüfers in optimaler Weise gesichert.

Der Durchführbarkeit eines solchen Verfahrens der Wahl des Abschlußprüfers stehen unseres Erachtens keine unüberwindbaren Hindernisse entgegen. Für die privaten Versicherungsunternehmungen - auch in der Rechtsform der Aktiengesellschaft - besteht bereits eine derartige Regelung. Die Bestellung des Abschlußprüfers eines Versicherungsunternehmens muß nämlich von der Aufsichtsbehörde genehmigt werden.

3. Stellungnahme zu den Reformvorschlägen

Der letztgenannte Reformvorschlag der Wahl des Abschlußprüfers erscheint uns als der beste. Die Rechte der Hauptversammlung in bezug auf die Wahl des Abschlußprüfers bleiben im wesentlichen uneingeschränkt. Andererseits tritt durch Zwischenschaltung des Genehmigungsorgans eine gegenüber den derzeitigen Verhältnissen größere Sicherheit für die Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlußprüfers ein, wie sich in Belgien bereits gezeigt hat. Der Unabhängigkeit und Objektivität des Wirtschaftsprüfers ist dann erhöhte Bedeutung beizulegen, wenn die Forderung nach einem „richtigen“ Gewinnausweis im Jahresabschluß der Aktiengesellschaften verwirklicht worden ist.

Nachwort

Eine Änderung der Bestimmungen der Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung scheint uns auch für die Aktionäre nicht bedeutungslos zu sein. Die Personen, die größere Aktienpakete besitzen, vertreten ihre Interessen regelmäßig in der Hauptversammlung und können ihren Einfluß bei der Wahl des Wirtschaftsprüfers geltend machen. Für einen nicht unbedeutenden Teil der Gesellschafter von Aktiengesellschaften nehmen Banken auf Grund des Depotstimmrechts die Interessen insbesondere von Kleinaktionären wahr. Auf Grund der Beobachtungen hat sich nämlich gezeigt, daß die Banken in der Regel mit der Verwaltung der Gesellschaft stimmen und dabei meist „ihre“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anderen Abschlußprüfern vorziehen. Die Kleinaktionäre haben aber ein besonderes Interesse an der Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlußprüfers, welche durch die Reformvorschläge weitgehend gesichert werden sollen.

Die Abschlußprüfung hat unter anderem zu bestätigen, daß die auf Gläubigerschutz abgestellten Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes bei der Erstellung des Jahresabschlusses Beachtung gefunden haben. Die Gläubiger hingegen, deren berechtigtes Interesse am Jahresabschluß der Gesellschaften nicht bezweifelt wird, haben keinerlei Möglichkeit, die Wahl eines abhängigen Wirtschaftsprüfers zu verhindern. Für diese Gruppe, deren Interessenumfang sich aus den Bilanzpositionen, „Verbindlichkeiten auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen“ und „Sonstige Verbindlichkeiten“ in gewisser Weise erkennen läßt, sind die Unabhängigkeit, Objektivität und Sachkunde des Prüfers mindestens ebenso bedeutungsvoll wie für einen Kleinaktionär. Ob sich die Zweifel an der Garantie der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers nach der derzeit geltenden Regelung auf dem innerdeutschen Kapitalmarkt ausgewirkt haben und auswirken, läßt sich nicht feststellen. In der Phase des Konjunkturaufschwungs und der Hochkonjunktur, wie sie in Deutschland in den vergangenen Jahren zu verzeichnen war, dürfte diese Frage wohl weniger den Kapitalmarkt beeinflußt haben, als dies in Zeiten der Depression und der Krise der Fall sein dürfte. Die Ablehnung, deutsche Aktien zu amerikanischen Börsen zuzulassen, wurde begründet mit dem im deutschen Aktienrecht ohne weiteres zulässigen und in fast allen Jahresabschlüssen feststellbaren „falschen“ Gewinnausweis, d. h. dem auf Grund der Gläubigerschutzbestimmungen niedrigeren in der Bilanz ausgewiesenen Gewinn gegenüber dem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten „richtigen“ Gewinn, welcher ersterer durch die Unterschrift des Abschlußprüfers sanktioniert wird. Ob auch Zweifel an der Unabhängigkeit der deutschen Abschlußprüfer bei der Ablehnung mitgespielt haben, läßt sich nicht ohne weiteres feststellen.

Für den Kapitalmarkt, dessen Förderung bisher allen Bundesregierungen am Herzen lag, wäre eine garantierte Unabhängigkeit des Abschlußprüfers ohne jeden Zweifel äußerst vorteilhaft.

Verschiedentlich lebt wieder die Diskussion um die Pflichtprüfung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf. Die gesetzliche Grundlage für eine solche Prüfung ist in § 42 a GmbH-Gesetz schon geschaffen. „Der Reichsminister der Justiz kann im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister bestimmen, daß der Jahresabschluß (die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung) zu prüfen ist“. Von dieser Ermächtigung wurde mit Ausnahme der GmbH-Banken noch kein Gebrauch gemacht. Unseres Erachtens kann an die Frage der Pflichtprüfung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung erst dann herangegangen werden, wenn die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung der Aktiengesellschaften eine befriedigende Lösung gefunden hat.

Schrifttum

A) Verfasserverzeichnis

- Adler-Düring-Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. - C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 3. Auflage 1957
- Adler H.*, Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. - Der Wirtschaftstreuhänder 1941
- Wirkung der gerichtlichen Bestellung des Abschlußprüfers (§ 136 Abs. 4 Satz 2 AktG). - Der Wirtschaftstreuhänder 1939
- Aktionsgemeinschaft freier Wirtschaftsprüfer*, Änderungsvorschläge zur Bundestagsdrucksache 784
- Arbeitskreis Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer*, Vorschläge zur Aktienrechtsreform. - Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1956
- Ascher Th.*, Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. - Sonderdruck aus Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1954
- Aubel van*, Die unabhängige, eigenverantwortliche und fachgerechte Prüfung im neuen Wirtschaftsrecht. - Der Wirtschaftstreuhänder 1939
- Auferman E.*, Die französischen Commissaires aux Comptes. - Die Wirtschaftsprüfung 1956
- Barrows W. L.*, Die Accountant-Firma. - Der Wirtschaftsprüfer 1953
- Baumbach-Hueck*, Aktiengesetz, Kurzkommentar, 9. Auflage 1956
- Baumann G.*, Banken, Banken über alles. - Verlag Die Wirtschaft Berlin 1956
- Becker Th.*, Die Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers und Wirtschaftstreuhänders. - Der Wirtschaftstreuhänder 1937
- Berufsrechtliche Vereinheitlichung im Wirtschaftstreuhandwesen. - Der Wirtschaftstreuhänder 1944
- Zur freiberuflichen Entwicklung im Wirtschaftstreuhandwesen. - Der Wirtschaftstreuhänder 1944
- Berger G.*, Abschlußprüfung durch Treuhandgesellschaften. - Der Betriebsberater 1954
- Bosch H. L. van den*, Organisation und Recht des Accountant-Berufes in den Niederlanden. - Die Wirtschaftsprüfung 1955
- Bräuer K.*, Der Bund als Konzernunternehmer. - H. Holzmann Verlag, Bad Wörishofen, 1954
- Breska H. von*, Zur Rechnungslegung und Prüfung der AG. - Der Wirtschaftstreuhänder 1938
- Brunner A. W.*, Die Aktiengesellschaft im Schweizer Recht. - Die Aktiengesellschaft 1956
- Buchholz P.* - *Becker*, Zur Entwicklung des Wirtschaftstreuhandwesens. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
- Buchholz P.*, Tätigkeitsbericht 1935/1937 des Instituts der Wirtschaftsprüfer. - Der Wirtschaftstreuhänder 1937

- Die Verschwiegenheitspflicht des Wirtschaftsprüfers und Wirtschaftstreu-
händers. - Der Wirtschaftstreuhand 1937
- Die Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses im neuen Aktien-
gesetz. - Der Wirtschaftstreuhand 1937
- Bühler O., Der Aktionär und die Steuerbilanz. - Die Aktiengesellschaft 1956
- Carey J. L., Organisation und Aufgaben des Accounting-Berufes in den Ver-
einigten Staaten von Nordamerika. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Commerz- und Discontobank AG, Wer gehört zu wem? 1954
- Wer gehört zu wem? 3. Auflage 1957
- David W., Vom Nutzen der Prüfungen. - Der Wirtschaftstreuhand 1943
- Deneke V., Die freien Berufe. - F. Vorwerk Verlag, Stuttgart, 1956
- Dieterich W., Die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vor dem Parlament. -
Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat. -
Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Erste Beratung der Wirtschaftsprüferordnung auf der 43. Sitzung des Bun-
destages. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- 75 Jahre Königliche Charter des Institute of Chartered Accountants in Eng-
land and Wales. - Die Wirtschaftsprüfung 1955
- Dobler E., Aktuelle Fragen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung. - Der Be-
triebsberater 1947
- Dobreff D., Das Prüfungswesen und das Institut der vereidigten Buchsachver-
ständigen in Bulgarien. - Der Wirtschaftstreuhand 1941
- Duden K., Fall Phrix und das Aktienrecht. - Handelsblatt 1955
- Düring W., Die besonderen Funktionen des Abschlußprüfers im Rahmen der
Neugestaltung der deutschen Wirtschaft. - Der Betriebsberater 1956
- Zur Unabhängigkeitsgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 AktG. -
Neue Juristische Wochenschrift 1952
- Dürrhammer W., Umbau des Aktienrechts. - Der Betrieb 1951
- Ehrhardt - Hermann K., Wiedereinführung der aktienrechtlichen Pflichtprü-
fung. - Der Wirtschaftstreuhand 1941
- Eich W., Zur zweckmäßigsten Form der Arbeitsgemeinschaft im Wirtschafts-
prüferberuf. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
- Eisfeld C., Traditionspflege im Beruf der Wirtschaftsprüfer. - Die Wirtschafts-
prüfung 1953
- Flume W., Unabhängigkeitsgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2
AktG. - Neue Juristische Wochenschrift 1952
- Nochmals: Zur Unabhängigkeitsgarantie des Abschlußprüfers nach § 137
Abs. 2 AktG. - Neue Juristische Wochenschrift 1953
- Der Prüfungsbericht von Dr. Semler. - Handelsblatt 1955
- Foettinger H., Nochmals: Ein grundlegender Unterschied zwischen der Pflicht-
prüfung der Aktiengesellschaft und der Genossenschaft. - Der Wirtschafts-
treuhand 1937
- Geßler E., Die handelsrechtlichen Vorschriften des DM-Bilanzergänzungs-
gesetzes. - Der Betriebsberater 1951
- Gierke J. von, Die Aktiengesellschaft, ein Pionier der Umwandlung des heu-
tigen deutschen Gesellschaftsrechts. - Die Aktiengesellschaft 1956
- Girgensohn W., Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers. -
Die Wirtschaftsprüfung 1955

- Godin-Wilhelmi*, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz), Kommentar, 2. Auflage, 1950
- Goetze H.*, Die zweckmäßigste Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. - Der Wirtschaftsprüfer 1949
Brauchen wir im Rahmen einer Aktienrechtsreform bilanzrechtliche Neuerungen? - Die Wirtschaftsprüfung 1955
- Goetze P.*, Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
Das Ziel der Wirtschaftsprüfung. - Die nationale Wirtschaft 1937
- Greiffenhagen H.*, Gehemmte Wirtschaftsprüfung. - Die Wirtschaftsprüfung 1949
- Hasenack W.*, Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle. - Die Wirtschaftsprüfung 1955
- Hauptkammer des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens*, Die Rechtsprechung der Ehrengerichte für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. - 2. Auflage 1957
- Hermann K.*, Abschlußprüfung der Eisenbahnen des allgemeinen Verkehrs und Kleinbahnen. - Der Wirtschaftstreuhänder 1942
- Heer W. H. A. de*, Entwicklung des Accountant-Berufes in Holland. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
- Heuer*, Die Bestellung des Abschlußprüfers für den ersten DM-Jahresabschluß. - Die Wirtschaftsprüfung 1950
- Hintner O.*, Praxis der Wirtschaftsprüfung. - Muth'sche Verlagsbuchhandlung, Stuttgart, 3. Auflage 1949
Entwicklung und Stand des deutschen Revisions- und Treuhandwesens. - Schmollers Jahrbuch 1940
- Hoppenstedt & Co.*, Handbuch der deutschen Aktiengesellschaften 1954/55
- Hueck A.*, Gesellschaftsrecht. - C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1951
- Institut der Wirtschaftsprüfer*, Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung. - Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1956
WP-Jahrbuch 1954. - Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1954
WP-Verzeichnis 1951
WP-Verzeichnis 1953
- Ishikawa*, Härten aus der japanischen Berufsgesetzgebung. - Der Wirtschaftsprüfer 1953
- Kleemann F.*, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater - Sachverständige. - Die Wirtschaftsprüfung 1949
- Koch W.*, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der englischen Zone. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
Das Wirtschaftsprüfungswesen in der Schweiz. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland. - Die Wirtschaftsprüfung 1955
Zur Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. - Der Wirtschaftsprüfer 1949
Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. - Verlag Duncker & Humblot, Berlin, 1957

- Kiesow, Altes und neues Aktienrecht. - Der Wirtschaftstreuhänder 1937
- Kosiol E., Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? - Steuer und Wirtschaft 1949
- Kotterba A., Zur Prüfungspflicht liquidierender oder in Umwandlung befindlicher Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
- Krichauff O. F., Reformvorschläge zum deutschen Aktiengesetz im Spiegel des neuen schwedischen Rechts. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Kühlewein R., Zur Neugestaltung des Aktienrechts. - Der Betriebsberater 1952
- Kuhn G., Prüfungsgesellschaften der öffentlichen Hand als Abschlußprüfer nach § 137 Abs. 2 AktG. - Neue Juristische Wochenschrift 1956
- Lohmann M., Gesetzliche Reformen im Bilanz- und Prüfungswesen der britischen Kapitalgesellschaft. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
- Reformen des Prüfungswesens der schwedischen Aktiengesellschaften. - Der Wirtschaftsprüfer 1949
- Ludewig R., Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung. - Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1955
- Metzner M., Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaft. - Der Wirtschaftsprüfer 1949
- Michel O., Die Prüfungsaufgaben des Bundesrechnungshofes. - Die Wirtschaftsprüfung 1951
- Möhle F., Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters. - Die Wirtschaftsprüfung 1948
- Zur Geschichte und geistigen Grundlage des Wirtschaftsprüferberufes. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Mönckmeier O., Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936.
- Nicklisch H., Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. - C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 2. Auflage 1938
- Obst-Hintner, Geld-, Bank- und Börsenwesen. - C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 33. Auflage 1955
- Posse, Die Neuordnung der Wirtschaft und des Wirtschaftsrechts. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
- Pritzkolet K., Bosse, Banken, Börsen. - Verlag Kurt Desch, Wien-München-Basel, 1954
- Quassowski L., Wirtschaftsprüfung und Publizität. - Der Wirtschaftstreuhänder 1941
- Rasch H., Wo steht die Reform des Aktienrechts? - Frankfurter Allgemeine Zeitung 1956
- Rätsch H., Public Relations des Wirtschaftsprüferberufes. - Die Wirtschaftsprüfung 1953
- Reichelt J., Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Richter A., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung. - Der Wirtschaftstreuhänder 1941
- Röfle K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. - Süddeutscher Verlag GmbH, München, 2. Auflage 1951
- Roland St., Das britische Prüfungs- und Treuhandwesen und seine Beziehungen zur britischen Wirtschaftsentwicklung. - Der Wirtschaftstreuhänder 1938

- Romeiß H. - Buchholz P., Reform- und Entwicklungsfragen des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens. - Der Wirtschaftstreuhänder 1938
- Ruberg C., Erfahrungen bei den Fachprüfungen für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. - Die Wirtschaftsprüfung 1953
- Schlegelberger - Quassowski - Herbig - Geßler - Hefermehl, Aktiengesetz. - Verlag Franz Vahlen, Berlin, 3. Auflage 1933
- Schmölder K., Die Stellung des Abschlußprüfers im deutschen Aktienrecht. - Die Wirtschaftsprüfung 1950
- Schönwandt M., Neues und altes Aktienrecht. - Verlag: Der Betriebswirt Francke & Co. KG, 1937
- Schulz C. E., Die Nichtigkeit von Jahresabschlüssen nach der V. O. vom 24. 2. 1943. - Der Wirtschaftstreuhänder 1943
- Schwing E., Gesetzliche Regelung für Rechnungsprüfer in Frankreich. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
- Severin J., Zur Prüfungspflicht der GmbH. - Der Wirtschaftsprüfer 1948
- Springorum H., Das Revisions- und Treuhandwesen in den Vereinigten Staaten von Amerika. - Der Wirtschaftstreuhänder 1936
- Sweerts - Sporck P., Aktienrechtsreform - ja oder nein? - Rundschreiben des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1955
- Ungewitter A., Das Depotstimmrecht der Banken nach dem Stimmrechtsgesetz. - Der Betriebsberater 1951
- Viel J., Berufsrecht und Berufsorganisation der Bücherexperten in der Schweiz. - Die Wirtschaftsprüfung 1954
- Wagner, Ablehnung eines Richters wegen Besorgnis der Befangenheit. - Neue Juristische Wochenschrift 1956
- Walb H., Rechnungslegung und Prüfung der AG nach österreichischem Recht. Der Wirtschaftstreuhänder 1938
- Wehler E. - Schmidt-Rost W., Wichtige Entscheidungen des Reichsgerichts über grundsätzliche Fragen des Aktienrechts. - Der Wirtschaftstreuhänder 1942
- Weill H., Zur Neuordnung des Wirtschaftsprüferrechts. Prüfung abhängiger Unternehmen. - Der Betriebsberater 1954
- Weiß A., Berufsgrundsätze in den USA. - Die Wirtschaftsprüfung 1948
- Wollert H., Die zweckmäßigste Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. - Der Wirtschaftsprüfer 1949
- Zimdahl H., Wirtschaftspolitik und Berufsentwicklung in der Ostzone. - Die Wirtschaftsprüfung 1949

B) Gesetze, Zeitungen, Zeitschriften und sonstige Veröffentlichungen

Aktiengesetz
 Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt
 Bundesanzeiger
 Der Betrieb
 Der Betriebsberater
 Der Wirtschaftsprüfer
 Der Wirtschaftstreuhänder
 Die Aktiengesellschaft

Die Wirtschaftsprüfung

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf. - Denkschrift über die Entwicklung und Stellung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf, 1957

Handelsgesetzbuch. - C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung München, 20. Auflage 1929

Neue Betriebswirtschaft

Neue Juristische Wochenschrift

Öffentlicher Anzeiger für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet

Reichsgesetzblatt

Reichssteuerverordnungsblatt

Rundschreiben des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

Nr. 23/1954

Schreiben des Statistischen Bundesamtes

Steuer und Wirtschaft

Lebenslauf

Am 27. 12. 1931 wurde ich als Sohn des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Dr. Fritz Städele und seiner Ehefrau Frieda, geb. Zorn, in Kempten im Allgäu geboren. Im Frühjahr 1938 trat ich in die Volksschule in Kempten ein und besuchte diese bis Juli 1942. Im Herbst 1942 trat ich in das Gymnasium Kempten ein, das ich im Juli 1950 nach Ablegung des Abiturs verließ. Vom 1. 8. 1950 bis 20. 10. 1951 war ich in der Kanzlei des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Dr. Fritz Städele als Praktikant beschäftigt. Im Wintersemester 1951 immatrikulierte ich an der Staatswirtschaftlichen Fakultät der Universität München, wo ich mich dem Studium der Betriebswirtschaftslehre widmete. In den Semesterferien praktizierte ich vom 3. 3. 1952 bis 16. 4. 1952 und vom 2. 3. 1953 bis 4. 5. 1953 wiederum in der väterlichen Kanzlei.

Am 22. Februar 1956 bestand ich die Diplomprüfung für Kaufleute an der Universität München. In die Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft mbH in Kempten trat ich am 1. 1. 1956 als Revisor ein, in der ich zur Zeit noch beschäftigt bin. Seit dem 21. August 1957 bin ich verheiratet.

Kempten, den 15. 12. 1958

Walter Städele

